

Universidad de Huelva

Departamento de Derecho Público



Análisis de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo

Memoria para optar al grado de doctor
presentada por:

Juan José Carranza Robles

Fecha de lectura: 5 de julio de 2016

Bajo la dirección del doctor:

Antonio José Sánchez Pino

Huelva, 2016



**ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD
TRIBUTARIA POR LEVANTAMIENTO DEL VELO**

Tesis presentada por:

Juan José Carranza Robles

Dirigida por el Dr. D.:

Antonio José Sánchez Pino

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

A mi madre, sin duda alguna, por su amor infinito y dedicación constante.

A mi padre, por intentar procurarme siempre lo mejor, su apoyo incondicional y paciencia.

A mi hermana, por sus buenos consejos y compañía siempre gratificante.

Y a María, por su magia, sus abrazos inesperados y risas al despertar. Gracias a todos, de corazón.

Sumario

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	11
INTRODUCCIÓN.....	15

CAPÍTULO PRIMERO

LA TÉCNICA JUDICIAL DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO

1.- Introducción.	19
2.- Consideraciones previas.....	20
2.1.- La persona jurídica.....	21
2.2.- El abuso de la personalidad jurídica.	25
3.- Definición.....	28
4.- Características.	35
4.1.- Aplicación judicial.	36
4.2.- Versatilidad.	41
4.3.- Carácter excepcional y de «último recurso».	44
5.- Planteamiento.	47
5.1.- Conflicto entre seguridad jurídica y justicia material.	48
5.2.- Fundamentación jurídica.....	53
5.2.1.- Equidad.....	55
5.2.2.- Fraude de ley.	58
5.2.3.- La buena fe.	60

5.2.4.- Abuso del derecho y ejercicio antisocial del mismo.	62
6.- Ámbito de aplicación.	65
6.1.- Confusión de personas o esferas.	68
6.2.- Control o dirección efectiva externa.	70
6.3.- Infracapitalización.....	73
6.4.- Abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley o en incumplimiento de obligaciones.....	75
7.- Procedimiento para levantar el velo jurídico.....	77
8.- La técnica del levantamiento del velo en el derecho tributario.....	80
8.1.- Aplicación de la técnica del levantamiento del velo en el procedimiento de liquidación de los tributos.	82
8.2.- Aplicación de la técnica del levantamiento del velo en el procedimiento de recaudación tributaria.....	86

CAPÍTULO SEGUNDO

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR LEVANTAMIENTO DEL VELO

1.- Introducción.	93
2.- Régimen jurídico.	94
3.- Notas definitorias.	98
3.1.- Reserva Legal.	99
3.2.- Posición deudora del responsable junto al deudor principal.....	105
3.3.- Carácter subsidiario.	110
3.4.- Alcance a las sanciones.....	117
3.5.- Derecho de reembolso.....	117
3.6.- Prescripción tributaria.	123

3.6.1.- <i>Dies a quo</i> del plazo de prescripción.....	126
3.6.1.- Interrupción del cómputo de la prescripción.....	132
4.- Naturaleza jurídica.....	141
5.- Presupuestos de hecho.....	145
5.1.- Relación de control efectivo o, alternativamente, concurrencia de una voluntad rectora común.....	148
5.1.1.- Relación de control efectivo.....	150
5.1.2.- Concurrencia de una voluntad rectora común.....	154
5.2.- Creación o utilización de la persona jurídica, de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.....	157
5.3.- Unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.....	162
5.3.1.- Unicidad de personas o esferas económicas.....	163
5.3.2.- Confusión o desviación patrimonial.....	165
6.- Consecuencias jurídicas.....	167
7.- Concurrencia con otras instituciones afines.....	173
7.1.- Responsabilidad de las entidades integrantes de los grupos fiscales en régimen de consolidación.....	173
7.2.- Responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias. ..	181
7.3.- Responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa.....	187
7.4.- Responsabilidad por colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal.....	194
7.5.- Responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas.....	200
7.5.1.- Epígrafe a) del artículo 43.1 de la LGT.....	201
7.5.2.- Epígrafe b) del artículo 43.1 de la LGT.....	208

7.6.- Responsabilidad por la contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios.	211
7.7.- Delito de alzamiento de bienes.	219

CAPÍTULO TERCERO

EL PROCEDIMIENTO PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD

1.- Introducción.	229
2.- Análisis.	230
2.1.- Inicio.	234
2.1.1.- Declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.	235
2.1.1.1.- Procedimiento para declarar fallido.	238
2.1.1.2.- Grados de insolvencia.	245
2.1.1.3.- Notificación.	248
2.1.2.- Comunicación de inicio.	250
2.2.- Trámite de audiencia.	253
2.3.- Declaración de la responsabilidad.	259
3.- La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo y el concurso de acreedores.	265
4.- Disimilitudes con la técnica judicial de referencia.	285

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD POR LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1.- Introducción.	293
------------------------	-----

2.- Conceptos de infracción y sanción tributarias.....	294
3.- Extensión de la responsabilidad a las sanciones.	303
4.- Procedimiento para derivar la sanción al responsable.	307
4.1.- Principio de culpabilidad.	312
4.1.1.- Principio de proporcionalidad.	318
4.1.2.- Principio de personalidad de la sanción.	323
4.2.- Principio <i>non bis in idem</i>	328
4.3.- Principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.	338
4.4.- Principio de defensa.	343
 CONCLUSIONES.....	 349
BIBLIOGRAFÍA	367

Abreviaturas

AEAT	= Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	= Audiencia Nacional
Art. (s)	= Artículo (s)
B.O.E.	= Boletín Oficial del Estado
B.O.G.	= Boletín Oficial de Guipuzcoa
CC	= Código Civil
CdC	= Código de Comercio
CE	= Constitución Española
CEE	= Comunidad Económica Europea
CP	= Código Penal
<i>Cit.</i>	= Citado
Edic.	= Edición
<i>Ibid.</i>	= En el mismo lugar
IRNR	= Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	= Impuesto de Sociedades
ISD	= Impuesto de Sucesiones y Donaciones
IVA	= Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	= Jurisprudencia Tribunal Aranzadi
LC	= Ley Concursal

LEC	= Ley de Enjuiciamiento Civil
LGP	= Ley General Presupuestaria
LGT	= Ley General Tributaria
LIRNR	= Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
LIRPF	= Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	= Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	= Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	= Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LMPFF	= Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal
<i>Loc. cit</i>	= En el lugar citado
LOPJ	= Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTC	= Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LPA	= Ley de Procedimiento Administrativo
LRJPAC	= Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común
LSA	= Ley de Sociedades Anónimas
LSC	= Ley de Sociedades de Capital
LSRL	= Ley de Sociedad de Responsabilidad Limitada
Núm.	= Número
<i>Op. cit</i>	= En la obra citada
Pg. (s)	= Página (s)
RCL	= Repertorio Cronológico de Legislación Aranzadi
Reedic.	= Reedición
Reimp.	= Reimpresión
RGAT	= Reglamento de Gestión e Inspección

RGR	= Reglamento General de Recaudación
RGRST	= Reglamento General del Régimen Sancionador
RGRV	= Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
RIVA	= Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
RJ	= Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RTC	= Repertorio Aranzadi del Tribunal Supremo
SAN	= Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	= Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	= Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	= Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
t.	= Tomo
TC	= Tribunal Constitucional
TEAC	= Tribunal Económico – Administrativo Central
TEAR	= Tribunal Económico – Administrativo Regional
TS	= Tribunal Supremo
Vid.	= Véase
Vol.	= Volumen

Introducción

El presente trabajo tiene por objeto el análisis detallado de los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, los cuales introdujo la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal¹ (en adelante, LMPFF) en los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² (en adelante, LGT). Dicha medida constituye una de las novedades más importantes de la señalada Ley 36/2006, de 29 de noviembre³, pues confiere a la Administración la oportunidad de reaccionar directamente *«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»*.⁴

Se trata de supuestos que se inspiran, tal y como indica la propia Exposición de Motivos de la repetida LMPFF, en la técnica judicial del levantamiento del velo, y que se engarzan *«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»*. La indicada configuración nos obliga examinar, por tanto, la doctrina del Tribunal Supremo sobre la técnica judicial del levantamiento del velo, ejercicio que nos permitirá comprender mejor los supuestos de responsabilidad que examinaremos a continuación.

¹ B.O.E. de 30 de noviembre de 2.006, núm. 286, pgs. 42087 a 42118.

² B.O.E. de 18 de diciembre de 2.003, núm. 302, pgs. 44987 a 45065.

³ Así lo entiende también el propio legislador, quien sostiene en la Exposición de Motivos de la LMPFF 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 antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo»*.

⁴ Véase en la referida Exposición de Motivos de la LMPFF.

La referida aproximación a la señalada técnica judicial la realizaremos en el capítulo primero, capítulo de referencia que nos posibilitará concluir si verdaderamente los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se inspiran en la técnica judicial del levantamiento del velo, y si el legislador incurrió en alguna incongruencia al configurarlos.

Para ello, delimitaremos la indicada técnica de referencia mediante el análisis circunstanciado de sus características, prestando especial atención al planteamiento que utiliza nuestro Alto Tribunal para soslayar la personalidad jurídica y adentrarse en el interior de la entidad en caso de fraude. También nos ocuparemos del procedimiento judicial para levantar el velo, el cual presenta diferencias importantes respecto del procedimiento para declarar la responsabilidad que ahora preludivamos.

Finalmente, nos referiremos a la técnica del levantamiento del velo en el ámbito tributario. En dicho epígrafe distinguiremos el procedimiento de liquidación de los tributos y el procedimiento de recaudación tributaria, pues existen importantes diferencias en el empleo de la referida técnica en dichas fases.

Una vez finalizado el anterior capítulo de contraste, superpondremos la técnica judicial del levantamiento del velo y los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT en los capítulos segundo y tercero. Para facilitar la comprensión al lector, seguiremos el esquema utilizado en el capítulo primero, guión que reportará claridad a la comparación: aproximación a los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo (capítulo segundo), y examen del procedimiento para declarar la señalada responsabilidad (capítulo tercero).

En el capítulo segundo, prestaremos especial atención a la posición deudora del responsable junto al deudor principal y al carácter subsidiario de la responsabilidad tributaria que venimos presentando, notas definitorias que suscitan mayor conflictividad

en nuestro caso. Asimismo, profundizaremos en los supuestos de responsabilidad objeto de estudio, y examinaremos con detenimiento sus presupuestos de hecho.

La redacción de los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT destacan por su imprecisión, defecto que nos obligará a acudir habitualmente a la doctrina científica, dada la escasa jurisprudencia que existe sobre los supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo. La indicada imprecisión suscitará que los repetidos supuestos de responsabilidad concurren con otras instituciones afines, resultando especialmente problemática la coincidencia con la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa⁵, la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas⁶ y el delito de alzamiento de bienes⁷.

De igual modo, nos referiremos a las consecuencias jurídicas de la responsabilidad tributaria. Es preciso adelantar que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT alcanza también a las sanciones⁸, extremo que estudiaremos en el capítulo cuarto, dada la complejidad y singularidad del asunto.

Una vez ya en el capítulo tercero, nos detendremos en la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, dado que vehicula el carácter subsidiario de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, nota definitoria que, a nuestro entender, mejor caracteriza la misma. Concluiremos el capítulo destacando las similitudes y disimilitudes que existen entre la figura de referencia y la contrastada, análisis que realizaremos sobre la base de lo apuntado anteriormente.

⁵ Vid. Artículo 42.1.c) de la LGT.

⁶ Vid. Epígrafes a) y b) del artículo 43.1 de la LGT.

⁷ Vid. Artículos 257 y 258 del Código Penal (en adelante, CP).

⁸ Efectivamente, los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT extienden la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo a las sanciones, de conformidad con el artículo 41.4 del mismo texto legal. Por esta razón, nos ocuparemos también de la señalada particularidad en el indicado capítulo.

Y para terminar, principiaremos el capítulo cuarto ocupándonos de los conceptos «infracción tributaria» y «sanción tributaria», elementos estrechamente relacionados. Como veremos, *«no cabe sancionar a quien no cometió una infracción, ni la infracción cumple su función preventivo-represiva mientras la Administración no sancione al infractor»*.⁹

Además, estudiaremos las garantías materiales y procesales de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española (en adelante, CE), ya que el Tribunal Constitucional obliga a observarlas en el procedimiento para derivar la sanción del deudor principal al responsable.¹⁰ Especialmente conflictiva es la compatibilidad entre la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones y los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción, manifestaciones del principio de culpabilidad.

⁹ Vid. *Infra.*, epígrafe 2 del capítulo cuarto del presente trabajo.

¹⁰ Véanse los Fundamentos Jurídicos Tercero y Cuarto de la STC de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85).

La técnica judicial del levantamiento del velo

1.- INTRODUCCIÓN.

Tal y como adelantamos en la introducción del trabajo, en éste capítulo nos ocuparemos de la técnica judicial del levantamiento del velo, en aras de contrastar si los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se inspiran realmente en la señalada técnica judicial de referencia. En tal sentido, definiremos la indicada figura, y profundizaremos en la misma a través del análisis detallado de sus antecedentes y sus características.

Asimismo, nos referiremos al planteamiento que sirve a nuestro Alto Tribunal para soslayar la personalidad jurídica y adentrarse en el interior de la entidad en caso de fraude. Dicho planteamiento nos obligará a examinar los elementos que lo integran: por un lado, el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, escenario que motivará declarar la técnica del levantamiento del velo, y por otro lado, los criterios que permitirán subordinar el principio de seguridad jurídica al principio de justicia material.

Una vez realizado el anterior análisis, examinaremos el procedimiento judicial para levantar el velo, el cual dista bastante del procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria. De este aspecto nos ocuparemos en el epígrafe 7 del presente capítulo.

También analizaremos el controvertido ámbito de aplicación de la repetida técnica judicial, dada la ausencia de un criterio rector lo suficientemente preciso como para discernir, con claridad y seguridad, ante un caso concreto, cuándo es conveniente subordinar la seguridad jurídica a la justicia. Frente a dicho déficit, la doctrina científica ha elaborado los llamados «grupos de casos», solución que estudiaremos también en éste capítulo.

Por último, nos ocuparemos de la técnica del levantamiento del velo en el ámbito tributario, entorno de referencia en nuestro caso. En dicho epígrafe distinguiremos el procedimiento de liquidación de los tributos y el procedimiento de recaudación tributaria, pues existen importantes diferencias en el empleo de la referida técnica en dichas fases.

2.- CONSIDERACIONES PREVIAS.

Con carácter general, y a título meramente introductorio, la técnica del levantamiento del velo es un expediente judicial que permite responsabilizar a los miembros de una entidad con personalidad jurídica propia cuando la han utilizado fraudulentamente para perjudicar a terceros.¹¹ Se trata de una fórmula que SANTOLAYA BLAY representa, a nuestro juicio muy gráfica e inteligiblemente, según dos ecuaciones de comportamiento que entrañan cierta dificultad:¹²

«[1] *PERSONA JURÍDICA + ABUSO = FRAUDE*

[2] *FRAUDE → LEVANTAMIENTO DEL VELO*»

¹¹ En sentido estricto, definiremos la técnica judicial del levantamiento del velo en el epígrafe 3 del presente capítulo.

¹² SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito tributario: algo más que dos letras finales en el primer apartado de un precepto de la Ley 58/2003», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 327, 2010, pg. 41.

La correcta comprensión de la técnica que ahora analizamos nos obliga examinar, por tanto, los elementos que integran el referido esquema, realidades que habrán de observarse para «levantar el velo»¹³: la persona jurídica y el abuso de la misma. A continuación nos ocuparemos del señalado estudio.

2.1.- LA PERSONA JURÍDICA.

La persona jurídica, tal y como la conocemos hoy, es aquella entidad integrada por una¹⁴ o varias personas, ya sean físicas y/o también jurídicas¹⁵, la cual goza de individualidad propia, y constituye un centro de imputación de derechos y obligaciones, al igual que la persona natural. El gobierno de la misma corresponde a sus órganos o representantes.¹⁶

El atributo «persona» la equipara al hombre, en cuanto sujeto de derechos y deberes, dando cuenta de la importancia, magnitud y alcance del concepto.¹⁷ El

¹³ La expresión metafórica «levantar el velo» se refiere «a la posibilidad de prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a las personas que integran el sustrato de la misma». Vid. RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2011 (BIB 2011(79)), pg. 2.

¹⁴ Al respecto, es preciso recordar que el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC) reconoce la sociedad unipersonal, ya sea de responsabilidad limitada o anónima. Así, «*se entiende por sociedad unipersonal de responsabilidad limitada o anónima:*

- a) *La constituida por un único socio, sea persona natural o jurídica.*
- b) *La constituida por dos o más socios cuando todas las participaciones o las acciones hayan pasado a ser propiedad de un único socio. Se consideran propiedad del único socio las participaciones sociales o las acciones que pertenezcan a la sociedad unipersonal».*

¹⁵ Tal y como veremos, la persona jurídica es también sujeto de derechos y obligaciones, capaz de adquirir propiedades, demandar y ser demandada, aceptar herencias y, por lo que aquí respecta, ser miembro de otra entidad con personalidad jurídica.

¹⁶ Véanse DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 11.ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2003, pg. 586; MORO ALMARAZ, M.J. y SÁNCHEZ CID, I.: *Nociones Básicas de Derecho Civil*, 1.ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1999, pg. 143, y CAPILLA RONCERO, F.: *La persona jurídica: funciones y disfunciones*, reimpresión, Editorial Tecnos, Madrid, 1993, pg. 64.

¹⁷ Según DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, «*cuando hablamos de personalidad jurídica o de personas jurídicas ha de partirse de un dato esencial. El término “persona” se utiliza en un sentido meramente traslaticio, porque estrictamente persona sólo lo es el hombre en cuanto ser dotado de inteligencia y voluntad. El Derecho trata esos otros fenómenos como personas, y de ahí que traslaticamente se pueda*

calificativo «jurídica», por su parte, significa que sólo produce efectos en el ámbito jurídico.¹⁸

Existen varias clases de personas jurídicas, distinguiéndose diversos criterios de clasificación. Así, el artículo 35 del Código Civil (en adelante, CC) diferencia las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público, y las asociaciones de interés particular, ya sean civiles, mercantiles o industriales.

Por razón de su estructura, cabe distinguir también las corporaciones o asociaciones, y las instituciones o fundaciones. Las primeras se caracterizan porque están formadas por un número restringido de individuos, los cuales se agrupan por voluntad propia, y persiguen intereses privados. Las segundas, en cambio, se caracterizan porque la integran un número indeterminado de personas, las cuales se agrupan por voluntad del constituyente, y predominan en ellas el interés público.

Finalmente, existen personas jurídicas de utilidad pública y personas jurídicas de utilidad privada. Las primeras, desarrollan actividades de carácter público o social. Las segundas, por su parte, persiguen fines de interés privado o particular.¹⁹

El concepto actual de «persona jurídica» es fruto de un largo proceso de evolución, desde el Derecho Romano hasta nuestros días. Los romanos no elaboraron una teoría general de la persona jurídica²⁰, aunque conocieron el *corpus* y la

afirmar que son sujetos de derechos y deberes como el hombre, lo que equivale a decir que son, como el hombre, destinatarios de normas jurídicas y actúan su capacidad jurídica por medio de sus órganos». DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 585.

¹⁸ *Ibid.*, pg. 587.

¹⁹ En tal sentido, MORO ALMARAZ, M.J. y SÁNCHEZ CID, I.: *op. cit.*, pg. 145.

²⁰ En efecto, «los romanos no conocieron ni el concepto mismo de persona entendida como sujeto de derecho con capacidad jurídica, ni mucho menos el de persona jurídica. Recordemos que en Roma el término “persona” referido al ser humano no tuvo un especial significado jurídico. Con dicho término no se alude en las fuentes romanas al hombre como sujeto de derecho con capacidad jurídica en tanto que la mera personalidad, esto es, la condición de ser humano, no bastaba por sí misma para determinar la obtención de la capacidad jurídica y la capacidad de obrar, tal y como sucedía entonces respecto al conocido ejemplo de los esclavos (*servi*)». Así, BLANCH NOUGUÉS, J.M.: *Régimen*

*universitas*²¹, instituciones de interés público que poseían vida independiente de sus miembros, y se caracterizaban porque su continuidad no dependía de la voluntad ni de la existencia de los mismos.²²

Más tarde, SINIBALDO FLISCO, quien fuera posteriormente Papa bajo el nombre de INOCENCIO IV, superó los conceptos romanos anteriores, y utilizó el atributo «persona», concretamente «*persona ficta*», para referirse a las ciudades que se unían al Imperio, deslealtad que la Iglesia sancionaba con la excomunión durante la Edad Media, época de contienda entre el Papado y el Imperio. Parece que dicha equiparación al hombre, en tanto que sujeto con individualidad propia, respondía al propósito de interponer la *persona ficta* entre la Iglesia y los ciudadanos que la integraban, a modo de mampara protectora, a fin de evitar la sanción a los inocentes, destinatarios finales del castigo hasta entonces.²³

Sin embargo, la verdadera proliferación de la persona jurídica se produjo con la Sociedad Anónima (en adelante, S.A.), paradigma de las formas sociales. Dicha figura se desarrolló fundamentalmente en los siglos XIX y XX, si bien las Compañías coloniales del siglo XVII constituyen su origen.²⁴

jurídico de las fundaciones en Derecho Romano, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2007, pgs. 19 - 20.

²¹ Los conceptos «corpus» y «universitas» abarcaban otros de carácter más específico, como «populus», «municipium» o «collegium». *Ibid.*, pg. 22.

²² DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*, 1.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1981, pg. 23.

²³ En tal sentido, CAPILLA RONCERO sostiene que SINIBALDO FLISCO «*perseguía fines concretos con la elaboración de la mencionada teoría: durante la Edad Media, de resultas de las tensiones entre Papado e Imperio, fueron frecuentes los casos en que se imponían sanciones a las ciudades desleales que se apuntaban al bando contrario. En particular, la Iglesia excomulgaba ciudades. Sinibaldo FLISCO, poniendo de manifiesto el carácter puramente artificioso o intelectual de la consideración de las ciudades como personas (lo cual contaba con una cierta tradición entre los canonistas, que hablaban desde antiguo de persona universitatis, de persona collegii, etc.), no correspondiente, por tanto, con la existencia de una intención o voluntad verdaderamente propias de tales entes ni tampoco a una conciencia, perseguía impedir la imposición de tales sanciones, que repercutían luego en cada uno de los ciudadanos o miembros de la corporación, incluidos los inocentes. Coherente con sus postulados impidió tan repugnante consecuencia cuando, ya Papa, impuso su criterio en el Concilio de Lyon (1245)*». CAPILLA RONCERO, F.: *op. cit.*, pg. 35.

²⁴ Han coincidido en señalar que las Compañías coloniales constituyen el origen de la S.A., entre otros, HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario en España e*

Estas Compañías sirvieron a la política expansionista colonial de los Estados, destacando sobre todas dos: la Compañía inglesa de las Indias y la Compañía española de Filipinas. Se trataban de entidades públicas²⁵, creadas y controladas por el Estado para su actividad, y dotadas de atributos propios de la soberanía. De hecho, eran protegidas incluso militarmente.²⁶

En ellas se observa ya la división del capital en acciones y la limitación de responsabilidad, a fin de favorecer la participación de nuevos inversores, desconfiados hasta entonces a causa del principio de responsabilidad ilimitada y personal de los comerciantes, sin discusión en aquella época.²⁷ La limitación de la responsabilidad se configuraba, por tanto, como una solución práctica a un problema de liquidez de las potencias coloniales, y no como principio jurídico, rango que no alcanzará hasta la codificación.²⁸

Tras la Revolución francesa, y a raíz del Código de Comercio francés de 1.807, los privilegios anteriores se privatizan, incorporándolos el legislador a una realidad social nueva, la S.A. Ello supuso la expansión definitiva de la persona jurídica, en la medida que la ciudadanía aceptó con agrado la nueva fórmula social, llegándola a

Hispanoamérica, 1.ª edic., Editorial Atelier, Barcelona, 2008, pg. 19; GIRON TENA, J.: *Derecho de sociedades: Tomo I. Parte General. Sociedades colectivas y comanditarias*, 1.ª edic., Editorial Madrid MCMLXXVI, Madrid, 1976, pg. 154, y CAPILLA RONCERO, F.: *op. cit.*, pg. 65.

²⁵ Sobre la naturaleza pública de las Compañías coloniales, DE CASTRO Y BRAVO destaca lo siguiente: «*La figura de la Sociedad Anónima aparece en la historia del Derecho abrupte repentinamente, sin antecedentes ni justificación jurídica. Los mercantilistas se han esforzado en encontrarle una genealogía y la derivan de las Sociedades por acciones nacidas en distintos países por concesión real; pero se descuida marcar su esencial diferencia con éstas, caracterizadas por su naturaleza de societates publicae manifestada en todos sus caracteres: control directo del soberano en su nacimiento y administración, independencia de los gestores respecto de los socios, facultad discrecional de retirar la concesión, atribución de poderes propios de la soberanía; había, pues, que considerarlas –y así se las trataba- del mismo modo que a las corporaciones*». DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*, cit., pg. 24.

²⁶ HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario en...*, cit., pgs. 19 - 20.

²⁷ *Ibid.*, pg. 19.

²⁸ Véase LOJENDIO OSBORNE, en *Derecho Mercantil*, 9.ª edic., Editorial Ariel, Barcelona, 2004, pgs. 226 - 227.

considerar vehículo del progreso²⁹, e instrumento idóneo para las grandes obras y empresas, tanto comerciales como industriales.³⁰

En definitiva, la persona jurídica es una construcción indudablemente útil, asociada tradicionalmente al progreso, luego convendría utilizar con mesura cualquier acción que pudiera atentar contra la misma. De ahí que el carácter excepcional y de «último recurso»³¹ de la técnica judicial del levantamiento del velo revista tanta importancia, pues el perjuicio de soslayar la personalidad jurídica pudiera ser mayor que el beneficio que reporta.

2.2.- EL ABUSO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA.

En segundo lugar, la técnica judicial del levantamiento del velo requiere observar el abuso de la personalidad jurídica, problema que auspició la propia S.A. En efecto, la equiparación de la S.A. al hombre, considerándola sujeto de derechos y obligaciones, dotándola de un patrimonio propio, y confiriéndole un nombre e, incluso, nacionalidad, redundó en el llamado dogma del hermetismo de la personalidad jurídica.³²

²⁹ La propia Exposición de Motivos del Código de Comercio de 1.885 se refirió a la importancia de la S.A. Así, «*merced a la cual han podido acometerse en nuestro siglo las más atrevidas y colosales obras, que serán el asombro de las futuras generaciones*». Gaceta de Madrid de 16 de octubre de 1.885, núm. 289.

³⁰ *Loc. cit.*

³¹ Del carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial del levantamiento del velo nos ocuparemos en el epígrafe 4.3 del presente capítulo.

³² A juicio de DE CASTRO Y BRAVO, «*la Sociedad Anónima llega a ser la persona jurídica [...] más semejante a la persona física y con delectación morosa se va señalando la identidad de sus atributos: la nacionalidad, el nombre, el patrimonio personal y hasta los derechos de la personalidad. Como natural consecuencia de todo esto, se acepta que mediante esa enteliquia (la persona jurídica) la Sociedad queda totalmente separada de los socios (abstracción), que la dirección real de la Sociedad pueda liberarse, por su propia decisión, de toda responsabilidad hacia los socios (por el quitus liberatorio de la mayoría) y que queda exenta también de ella, de modo automático, respecto a los terceros (por responder sólo la Sociedad); el substrato asociativo pierde importancia y sólo se requiere nominalmente (en el momento de la constitución); se hacen posibles, en fin, las Sociedades de Sociedades, con lo que se desplaza del todo la realidad asociativa de la dirección y del poder sobre el patrimonio social*». DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica, cit.*, pg. 29.

Así, los intereses de la persona jurídica son ajenos a los miembros de la misma, y sus propiedades, créditos o deudas benefician o perjudican tan sólo a ella, y viceversa.³³ En resumen, el hermetismo de la personalidad jurídica significa que «*la sociedad y sus miembros ostentan personalidades jurídicas propias y patrimonios diversos sin comunicación entre sí*».³⁴

Dicho dogma, puesto al alcance de cualquier ciudadano³⁵, y unido a la sencillez de constituir una S.A.³⁶, supuso que pronto se utilizara para defraudar acreedores, evadir impuestos o, en general, como instrumento pernicioso.³⁷ A raíz de ello, el concepto de «persona jurídica» entra en crisis, pues aquel instituto que tantos beneficios había reportado comienza a utilizarse como vehículo para el fraude.³⁸

A fin de neutralizar los efectos negativos anteriores, y con el propósito de conservar la figura de la persona jurídica, asociada reiteradamente al progreso, surge la técnica judicial del levantamiento del velo. Al respecto, se recuerda habitualmente el caso *Salomon vs Salomon & Co. Ltd.* (1.897), en cuyos autos figuran Aaron Salomon, su mujer y sus cinco hijos como demandados, a causa de haber utilizado la sociedad

³³ CAPILLA RONCERO, F.: *op. cit.*, pg. 64.

³⁴ En este sentido, SEOANE SPIEGELBERG, J.L.: «El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la Responsabilidad Civil», *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, núm. 42, 2012, pg. 10.

³⁵ La privatización de la persona jurídica alteró su fundamentación teórica, pues su nota distintiva no será ya el interés público, sino el interés patrimonial. Dicho fenómeno se conoce como «deformación del concepto de persona jurídica». Vid. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 588.

³⁶ Efectivamente, la constitución de la S.A. tan sólo requiere celebrar el contrato de sociedad en escritura pública e inscribirlo en el Registro Mercantil. Véanse los artículos 116 y 119 del Código de Comercio (en adelante, CdC).

³⁷ Así, DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 589.

³⁸ Se refirió a la crisis de la personalidad jurídica GIRÓN TENA, quien sostuvo lo siguiente: «*una misma corriente se manifiesta hoy en todos los principales sistemas jurídicos del mundo civilizado. Se ha producido una viva reacción contra lo que ha podido parecer la ideología del siglo XIX. Los autores de este siglo habían creado el mito de la personalidad jurídica y creído encontrar el progreso, en una asimilación de las personas jurídicas a las físicas, tan completa como fuera posible. En algunos países, esta ideología había recibido la adhesión del legislador. Hoy, dicha ideología ha sido rechazada unánimemente, incluso en los países en que parecía haber sido consagrada por Ley. En todas partes se reconoce la evidencia de que las personas morales no son personas en el mismo sentido que los hombres. Se entiende, en consecuencia, que los efectos de la personalidad moral no deben calcarse sobre los de la personalidad humana*». GIRÓN TENA, J.: *op. cit.*, pg. 160.

Aaron Salomon & Company, Limited. como instrumento para defraudar a sus acreedores.³⁹

A mayor abundamiento, Aaron Salomon era un empresario dedicado a la trata de pieles y a la manufactura de botas, actividad que desarrolló durante algún tiempo de forma personal. A causa de su éxito empresarial, y con el propósito de asumir mayores riesgos, decidió constituir la sociedad Aaron Salomon & Company, Limited, junto con su mujer y sus cinco hijos. El señalado empresario aportó a la sociedad su activo empresarial, poseyendo la mayoría de las acciones, salvo seis, las cuales correspondían a los referidos seis miembros de su familia. La administración de la entidad la ostentaban Aaron Salomon y dos de sus hijos.

Transcurrido un año, y debido a una sucesión de huelgas laborales y a la crisis generalizada del sector, la sociedad Aaron Salomon & Company, Limited incurrió en importantes pérdidas, circunstancia que obligó a liquidar el activo de la sociedad entre sus acreedores. Liquidada la entidad, el Patrimonio Neto de la misma arrojó un saldo negativo, desfase que obligó al acreedor Mr. Broderip a demandar.

En el juicio, el liquidador sostuvo que la sociedad respondía tan sólo al propósito de limitar la responsabilidad frente a terceros. El Juez Vaughman Williams se adhirió al pensamiento del liquidador, y terminó declarando que la mujer de Aaron Salomon y sus cinco hijos eran meros testaferros de éste, y que la sociedad se utilizó como instrumento para el fraude.

Recurrida la sentencia, la Corte de Apelación mantuvo la misma idea, si bien utilizó un razonamiento distinto. Dicho Tribunal estimó que el privilegio de la responsabilidad limitada no ampara a quien en realidad es el único propietario del

³⁹ Tal y como veremos en el epígrafe siguiente, los orígenes de la técnica judicial del levantamiento del velo debemos buscarlos en el *common law*. De ahí que las remisiones a dicho sistema sean frecuentes.

negocio, a quien utiliza varios testaferros al objeto de cumplir las formalidades de constitución de la sociedad. En virtud del señalado argumento, condenó a Aaron Salomon a indemnizar a la sociedad por el déficit que presentaba, a fin de saldar la deuda con sus acreedores.

Apelada la sentencia anterior, la Cámara de los Lores revocó por unanimidad el pronunciamiento, y declaró que el empresario no era responsable ante la sociedad, ni ante los acreedores. De este modo, el Alto Tribunal confirmó el hermetismo de la personalidad jurídica, e invalidó la superación de la responsabilidad limitada en las instancias inferiores.

Se trata de un litigio archiconocido⁴⁰, el cual suele utilizarse para introducir la técnica del *disregard of legal entity*, nombre anglosajón que recibe la técnica judicial del levantamiento del velo.⁴¹ Una vez realizados los anteriores prolegómenos, definiremos a continuación la señalada técnica judicial, figura de referencia en nuestro caso.

3.- DEFINICIÓN.

En sentido estricto, el levantamiento del velo es una técnica judicial que persigue evitar que los miembros de una entidad con personalidad jurídica propia eludan sus

⁴⁰ Al respecto, HURTADO COBLES manifiesta lo siguiente: «*esta sentencia de la Cámara de los Lores ha sido seguramente la que más veces se haya citado en juicios sobre derecho de sociedades en los Tribunales de los países de commonwealth hasta el extremo de que, según palabras de GRANTHAM y RICKETT, el caso que la misma resolvió ha sido tratado por jueces y doctrina como una “reverencia, cercana a lo religioso”*». HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario: Estudio práctico sobre su aplicación por los tribunales españoles*, 1.ª edic., Editorial Atelier, Barcelona, 2000, pg. 35.

⁴¹ Se han ocupado del referido litigio, entre otros, BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica en el Derecho Español*, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000, pgs. 117 y ss; HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pgs. 15 – 16, y CASTILLO SOLSONA, M.M.: *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad. La responsabilidad por «Levantamiento del velo»*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pg. 78, pie de página 194.

responsabilidades frente a terceros mediante la interposición fraudulenta, entre ellos y sus acreedores, de la referida entidad jurídica. Se trata de un expediente judicial que prescinde de la personalidad del ente jurídico para adentrarse en su interior y, desde la perspectiva que dicha posición ofrece, examinar los reales intereses que existen en su interior.⁴²

Hay autores, también resoluciones judiciales, que se refieren a la «doctrina»⁴³ del levantamiento del velo, otros a la «teoría»⁴⁴ del levantamiento del velo y unos terceros a la «técnica»⁴⁵ del levantamiento del velo. Algunas sentencias, incluso, emplean los términos «doctrina», «teoría» y «técnica» indistintamente para referirse al señalado instituto, sin que dichos términos sean sinónimos.⁴⁶ No existe, por tanto,

⁴² Dicha definición resulta de las propuestas por SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, pg. 34; SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Madrid, 2008, pg. 30; DE ÁNGEL YAGUËZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997, pg. 44, y SEOANE SPIEGELBERG, J.L.: *op. cit.*, pg. 11.

⁴³ Vid. DE ÁNGEL YAGUËZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997; BOLDÓ RODA, C.: *El «levantamiento del velo» y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*, 1.ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1993; BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, *cit.*; SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, y EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del “levantamiento del velo” de la personalidad jurídica societaria», *Revista Derecho de los negocios*, núm. 96, septiembre 1998, pgs. 1 - 8.

También se refieren a la «doctrina» del levantamiento del velo las SSTs de 10 de octubre de 2.011 (RJ 2012\289), 15 de febrero de 2.010 (RJ 2010\4162), 7 de febrero de 2.006 (RJ 2006\777) y 4 de diciembre de 2002 (RJ 2003\4144).

⁴⁴ CASTILLO SOLSONA emplea indistintamente los términos «doctrina», «teoría» y «técnica» para referirse al levantamiento del velo jurídico, variedad que resulta complicada aceptar, pues una cosa es utilizar cualquiera de los términos anteriores por considerarlo más idóneo, y otra bien distinta utilizarlos todos a modo de *tórum revolutum*. Véase en CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pgs. 94, 95 y 97.

Las SSTs de 28 de octubre de 2.010 (RJ 2010\7742), 10 de diciembre de 2.008 (RJ 2008\8106) y 18 de febrero de 2.004 (RJ 2005\4089) utilizan también el término «teoría» para referirse al levantamiento del velo jurídico.

⁴⁵ Se refieren a la «técnica» del levantamiento del velo BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F.: *Manual de Derecho Mercantil*, vol. I, 20.ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2013, pg. 306; HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, *cit.*, pg. 62, y SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», *cit.*, pgs. 35 - 50.

Igualmente, utilizan el término «técnica» las SSTs de 22 de marzo de 2012 (RJ 2012\4820) y 7 de febrero de 2001 (RJ 2001\1086).

⁴⁶ Véanse las SSTs de 28 de enero de 2.011 (RJ 2011\509), 7 de octubre de 2.010 (RJ 2010\7034), 4 de junio de 2.010 (RJ 2010\5505), 13 de mayo de 2.010 (RJ 2010\4980) y 11 de mayo de 2.007 (RJ 2007\4870).

consenso acerca de la naturaleza del levantamiento del velo, razón que explica el empleo de tan diversos términos para definirlo.

De todas las acepciones que tiene la palabra «doctrina»⁴⁷, la que más relación guarda con el levantamiento del velo es aquella que alude a «*ciencia o sabiduría*». No obstante, creemos que dicha definición es demasiado genérica y endeble para referirnos al expediente judicial que venimos examinando.

Por su parte, el término «teoría»⁴⁸ tiene, al igual que «doctrina», varias acepciones, de las cuales destacamos dos: «*conocimiento especulativo considerado con independencia de toda aplicación*» o «*hipótesis cuyas consecuencias se aplican a toda una ciencia o parte muy importante de ella*». No parece que dichos significados sirvan para definir el levantamiento del velo jurídico.

Finalmente, la palabra «técnica»⁴⁹ significa «*conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o arte*», acepción que, a nuestro juicio, permite definir el levantamiento del velo, pues se trata de un recurso que sirve al Derecho para solucionar aquellos problemas que el empleo abusivo y fraudulento de la persona jurídica ocasiona. Por esta razón, nos hemos referido siempre, y nos referiremos, a la «técnica» judicial del levantamiento del velo.

El nombre de la señalada técnica es consecuencia de la traducción literal de «*lifting the veil*», expresión que emplean los anglosajones para referirse a la misma.⁵⁰ La indicada expresión no permite conocer el significado de levantamiento del velo

⁴⁷ Vid. Diccionario de la Real Academia Española.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 62.

según el sentido gramatical de su nombre, sino a través del sentido figurado del mismo.⁵¹

Sus antecedentes debemos buscarlos durante la Primera Guerra Mundial, en los Estados Unidos de América, donde se conoce con el nombre de *disregard of legal entity* o *lifting the veil*, términos que se emplean indistintamente.⁵² En esta etapa, los estadounidenses requerían una figura que les permitiera superar el hermetismo de la personalidad jurídica y declarar enemigas aquellas sociedades nacionales que estaban en manos de extranjeros adversarios. En respuesta a dicha necesidad, surgió la técnica del *disregard of legal entity*, instituto que les permitía soslayar la personalidad jurídica de las sociedades nacionales en manos de extranjeros adversarios y comprobar sus reales intereses, pudiendo, llegado el caso, declararlas enemigas.⁵³

⁵¹ Según RUIZ HIDALGO, «el levantamiento del velo, como expresión metafórica que es, se refiere a la posibilidad de prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a las personas que integran el sustrato de la misma». RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», *cit.*, pg. 2.

⁵² Aun cuando el origen de la técnica del levantamiento del velo sea la práctica judicial norteamericana del siglo XIX, SANTOLAYA BLAY sostiene que dicha técnica «bebe en textos antiguos. Cabe citar al menos a los siguientes autores, aquí:

a) GAIO, que en sus comentarios a *Las Doce Tablas* (la constitución de la República de la Roma clásica) deja establecida la idea de que la personalidad jurídica surge automáticamente cuando los elementos corporativos que presiden su alumbramiento no contradicen las leyes. Por tanto, los mismos condicionantes a los que supedita su nacimiento deben predicarse de su mantenimiento.

b) SINIBLADO DE FIESCHI, más conocido por su nombre papal, Inocencio IV. Este pensador del siglo XIII, perteneciente a la corriente del nominalismo medieval, en su obra culmen, *Apparatus super Decretales*, nos dice que el fin asociativo (que concibe en el estricto campo público) trasciende del interés privado. Por ello, si no hay razón válida o suficiente para la *universitas* (asociación), ésta no es aceptable. En tales casos, *collegium non valeret*.

c) BARTOLO DE SAXOFERRATO, uno de los máximos representantes de la corriente glosadora (siglo XVI), en sus comentarios al *Digesto*, 41-3, se pronuncia en términos similares. Puede resumirse su pensamiento en la frase latina *Cessat aequitas cessat fictio* (si cesa la equidad por causa de la ficción, ésta debe cesar a su vez para que aquella renazca).

d) SAVIGNY, el gran reformulador del Derecho del siglo XIX, nos enseña que la persona jurídica sólo posee sentido en aras a un interés jurídico. Y éste, cabe completar por nosotros, nunca puede ser el abuso perpetrado». SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», *cit.*, pg. 42.

⁵³ Así lo apunta DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*, *cit.*, pg. 271.

Aunque estos problemas de nacionalidad supusieron el origen de la referida técnica, la versatilidad de la misma permitió que se empleara en casos en los que se defraudaban acreedores, evadían impuestos o se protegían delitos. De este modo, se sentaron las bases del expediente judicial que ahora analizamos, el cual tiene por objeto examinar la sustancia despreciando la forma, y prosperó la idea de que la persona jurídica está sujeta a unos límites, más allá de los cuales su empleo es abusivo.⁵⁴

Los autores suelen relacionar la introducción de la técnica norteamericana del *disregard of legal entity* en los países europeos del *civil law* con la publicación en Alemania de la obra «*Rechtsform und Realität juristischer Personen*», de ROLF SERICK.⁵⁵ En España, concretamente, se supo de tan célebre obra a través de su traducción al castellano por PUIG BRUTAU.⁵⁶

Esta técnica se contextualiza en la permanente confrontación que existe entre los principios de seguridad jurídica y justicia material. Según el principio de seguridad jurídica, la persona jurídica debe ser respetada siempre, pues lo contrario supondría una involución del Derecho.⁵⁷ El principio de justicia material, en cambio, es contrario a todo abuso o uso torcido del Derecho, permitiendo superar la personalidad del ente jurídico siempre que sea necesario.⁵⁸

⁵⁴ Véase en BOLDÓ RODA, C.: *El «levantamiento del velo» y la personalidad...*, cit., pg. 11.

⁵⁵ Entre otros, HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 40; DE GANDARILLAS MARTOS, S.: «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2007, pg. 14, y CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 82.

⁵⁶ Se trata de la obra de SERICK, R.: *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: el abuso de derecho por medio de la persona jurídica*, prólogo de POLO, trad. esp. PUIG BRUTAU, 1.ª edic., Editorial Ariel, Barcelona, 1958.

⁵⁷ En este sentido, BOLDÓ RODA opina que «cuando el Derecho crea una institución y le atribuye unas determinadas consecuencias jurídicas, el daño que resulta de no respetar aquéllas, salvo en casos excepcionales, puede ser mayor que el que provenga del mal uso que de las mismas se haga». BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 230.

⁵⁸ BOLDÓ RODA, C.: *El «levantamiento del velo» y la personalidad...*, cit., pg. 41.

Tal y como avanzamos en el epígrafe 2 del presente capítulo, la técnica del levantamiento del velo requiere la preexistencia de dos realidades: entidad dotada de personalidad jurídica y abuso de la misma. La personalidad jurídica confiere a la colectividad de los socios un determinado régimen jurídico, el cual se caracteriza, fundamentalmente, por dotar de individualidad propia a la señalada entidad y atribuirle un patrimonio autónomo que garantiza el pago de las deudas sociales. De este modo, los socios no responden de las deudas sociales (sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada), o responden tan sólo cuando se ha agotado el patrimonio social (sociedad colectiva y comanditaria respecto de los socios colectivos).⁵⁹

Esta técnica tiene como marco, no único, aunque sí bastante específico, el de las sociedades de capital, dado que el grado de perfección que alcanza la personalidad jurídica de las sociedades de capital es mayor que el grado de perfección que alcanza en las sociedades personalistas, no estando obligados los socios de la sociedad de capital a responder por las deudas sociales.⁶⁰ Tienen la consideración de sociedades de capital la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria

⁵⁹ A juicio de MENESES VADILLO, la responsabilidad limitada tiene el propósito de incentivar la creación de riqueza. En tal sentido, afirma que «*el preeminente papel que la iniciativa privada ha desempeñado y desempeña en la creación de riqueza ha supuesto que a lo largo del tiempo se haya incentivado de diversos modos la generación de riqueza por los particulares. Uno de estos incentivos ha sido la progresiva limitación de la responsabilidad de los mismos por los posibles débitos que las eventuales empresas mercantiles les deparasen y así, desde la partición en trozos del deudor entre sus acreedores, en caso de ser varios, prevista por el más primitivo derecho romano, pasando por la más leve prisión por deudas, se llega a las más modernas formas de incentivo, consistentes en la construcción de una sociedad capitalista con el atractivo de limitación del capital personal expuesto a las resultas de la aventura empresarial que se pretenda, limitando la posibilidad de pérdida al capital suscrito. Esta vía de actuación en el tráfico mercantil favorece la creación de riqueza y evita la infrutilización de recursos que el temor a la responsabilidad patrimonial universal pudiera ocasionar por destinarse patrimonios enteros a posturas inversoras defensivas y de poco riesgo*». MENESES VADILLO, A.: «Doctrina del levantamiento del velo: precisiones sobre la ficción y el fin fraudulento en atención a la empresa familiar», *Cuadernos de derecho y comercio*, núm. 36, 2001, pg. 231.

⁶⁰ Efectivamente, el grado de perfección que alcanza la personalidad jurídica es distinto según la sociedad sea de capital o personalista (sociedad colectiva y sociedad comanditaria simple). Los socios de las sociedades capitalistas no responden personalmente de las deudas sociales, de ahí que la constitución de la sociedad de capital tenga por objeto, ante todo, excluir la responsabilidad de los socios por las deudas sociales. Los socios de las sociedades personalistas, en cambio, responden personal e ilimitadamente de las deudas sociales, aunque de forma subsidiaria, una vez se agote el patrimonio de la sociedad. BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F.: *op. cit.*, pg. 305.

por acciones.⁶¹ Una vez constituidas estas sociedades, tendrán personalidad jurídica en todos sus actos y contratos.⁶²

El estricto régimen del capital social, como contrapartida al privilegio de la responsabilidad limitada de los socios por las deudas de la sociedad, desempeña la función de defensa del patrimonio neto de la entidad, en garantía de los acreedores sociales. La cifra del capital social informa a los terceros de la situación patrimonial de la sociedad, debiendo ajustarse a la realidad, existiendo la obligación de modificar dicha cifra mediante una reducción de capital, o incluso disolver la sociedad, cuando las pérdidas disminuyen el valor del patrimonio neto en una determinada cantidad.⁶³

Por otro lado, la técnica del levantamiento del velo requiere que se abuse de la personalidad jurídica. En ocasiones, la individualidad propia que la personalidad jurídica confiere a las sociedades de capital es utilizada como pantalla protectora para llevar a cabo actos en fraude de ley o en perjuicio de terceros. Ante dichos comportamientos, la técnica del levantamiento del velo se erige como instrumento represivo de gran intensidad frente a los mismos, ya que permite mitigar el rigor de la Ley, adaptando el Derecho a las circunstancias, evitando que el hermetismo de la personalidad jurídica pueda utilizarse en perjuicio tanto de terceros como de los propios asociados, aún cuando la norma lo declare enfática y formalmente.⁶⁴

Precisamente esta ductilidad ha distinguido tradicionalmente los sistemas de producción del Derecho del *common law* y del *civil law*, los cuales han partido siempre de posiciones distintas, incluso antagónicas. El sistema jurídico del *common law* se caracteriza por su desconfianza hacia las formulaciones escritas del supuesto de hecho

⁶¹ Vid. Artículo 1.1 de la LSC.

⁶² Vid. Artículos 116 del CdC y 33 de la LSC.

⁶³ SÁNCHEZ CALERO, F.: *Principios de Derecho Mercantil*, 14.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pg. 184.

⁶⁴ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, 1.^a edic., Coedición de la Universidad Carlos III de Madrid y el Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, pg. 18.

normativo y por la importante labor que sus Jueces desempeñan como productores de Derecho, a quienes dotan de poderes de equidad. El *civil law*, en cambio, se basa en el Derecho escrito, de producción parlamentaria, y sus Jueces está privados de poderes de equidad, desempeñando la labor de meros intérpretes.⁶⁵

No obstante, en los últimos años parece existir una tendencia hacia la convergencia de ambos sistemas: aumenta vertiginosamente el Derecho escrito, de producción parlamentaria, en los sistemas del *common law* y los Jueces del *civil law* comienzan a tener un papel protagonista.⁶⁶ Consideramos ejemplo de esta propensión del *civil law* hacia el *common law* la técnica del levantamiento del velo, técnica de aplicación judicial, que se sirve del principio de justicia material, y que dota a los Jueces del *civil law*, por consiguiente, de poderes de equidad.

En resumen, nos encontramos ante una técnica nacida en el seno del *common law*, cuyo origen encontramos en los Estados Unidos de América, de aplicación judicial, carácter excepcional y subsidiario. Es posible aplicarla frente a un sinfín de casos diferentes, y se basa en la equidad, entendida como justicia natural, por contraposición a la letra de la ley positiva, rasgo que ha motivado un intenso debate doctrinal, como veremos en los epígrafes siguientes.

4.- CARACTERÍSTICAS.

Una vez definida la técnica del levantamiento del velo, la correcta comprensión de la misma precisa que destaquemos sus características. El levantamiento del velo jurídico es una técnica tan amplia que reducirla a una definición no aportaría más que una simple aproximación hacia su figura.

⁶⁵ Véase en EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del...», *cit.*, pg. 2.

⁶⁶ *Loc. cit.*

Dicha técnica destaca por su aplicación judicial, versatilidad, carácter excepcional y de «último recurso», aspectos que examinaremos con detenimiento a continuación.

4.1.- APLICACIÓN JUDICIAL.

El levantamiento del velo jurídico es una técnica de creación y, sobre todo, aplicación judicial, conclusión que alcanzamos sobre la base de la siguiente consideración: no existe una norma que regule dicha técnica, ni sus presupuestos de hecho ni sus consecuencias jurídicas.⁶⁷

La técnica del levantamiento del velo es una medida de carácter excepcional, la cual permite, «*prudencialmente y según casos y circunstancias*»⁶⁸, subordinar el principio de seguridad jurídica al principio de justicia material. Este ejercicio tan excepcional conviene que lo realicen los jueces y tribunales, dado que ofrecen garantías suficientes actuando con independencia e imparcialidad.

No obstante, creemos que el desentenderse de la personalidad del ente jurídico debe ser competencia también de la Administración, pues dicho proceder permite actuar con mayor rapidez y agilidad, tiempo del que a veces depende el éxito de la acción. Aún cuando algunos autores sostengan que únicamente los jueces y tribunales dotan de garantías suficientes el empleo de la técnica del levantamiento del velo⁶⁹, nosotros

⁶⁷ Al respecto, SEOANE SPIEGELBERG afirma que «*la doctrina del levantamiento del velo es de creación inicialmente jurisprudencial por inexistencia en los ordenamientos jurídicos de un tratamiento legislativo general que la consagre*». SEOANE SPIEGELBERG, J.L.: *op. cit.*, pg. 13.

⁶⁸ Aluden al carácter excepcional de la técnica del levantamiento del velo, sirviéndose de ésta expresión, entre otras, las SSTs de 28 de octubre de 2010 (RJ 2010\7742), 7 de octubre de 2010 (RJ 2010\7034), 4 de junio de 2010 (RJ 2010\5505), 13 de mayo de 2010 (RJ 2010\4980), 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3591), 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3594), 29 de abril de 2010 (RJ 2010\5365), 29 de noviembre de 2006 (RJ 2007\372), y 11 de noviembre de 1995 (RJ 1995\8118).

⁶⁹ Vid. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*, 1.ª edic., Editorial Colex, Madrid, 1997, pg. 139, SÁNCHEZ HUETE, M.A.:

opinamos que la Administración ofrece también dichas garantías, siempre que se permita al administrado impugnar sus decisiones ante los tribunales.

En una primera etapa, nuestro Alto Tribunal no utilizó la técnica del levantamiento del velo ante situaciones de abuso de la personalidad jurídica, sino la doctrina de terceros. Aunque no eran figuras del todo equiparables, es cierto que existía una estrecha conexión entre ambas, ya que perseguían evitar que los miembros de una entidad con personalidad jurídica propia eludieran sus responsabilidades frente a terceros mediante la interposición fraudulenta, entre ellos y sus acreedores, de la referida entidad jurídica.⁷⁰

Tanto la técnica del levantamiento del velo como la doctrina de terceros coincidían en las soluciones que alcanzaban, aunque sus planteamientos eran distintos. Ante una misma situación de abuso de la personalidad jurídica, la técnica del levantamiento del velo declaraba que la entidad y sus miembros eran una misma realidad, mientras que la doctrina de terceros negaba dicha condición a quien se oponía a la acción del acreedor alegando que la deuda era de la entidad, y no suya.⁷¹ De este modo, la doctrina de terceros reconocía, *a sensu contrario*, que la entidad y sus miembros eran una misma persona, reconocimiento que era posible lograr a través de la técnica del levantamiento del velo de modo expreso.

El levantamiento del velo..., cit., pg. 56, y RUIZ HIDALGO, C.: «Análisis de los supuestos de responsabilidad tributaria aplicables cuando se utilicen de manera fraudulenta sociedades para evitar el pago de la deuda tributaria», en *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pg. 715.

⁷⁰ De hecho, el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 2 de abril de 2.002 (RJ 2002\2666) declara que la doctrina de terceros y la técnica del levantamiento del velo son una misma realidad, diferenciándolas únicamente sus denominaciones.

⁷¹ En tal sentido, HURTADO COBLES afirma que la doctrina de terceros «*si bien ni en su formulación ni en sus criterios coincidía con la doctrina anglosajona del disregard, venía a resolver casos similares con idéntico resultado, partiendo del planteamiento de cuestionar en determinados casos si la sociedad como tal, podía ser considerada o no como un posible tercero respecto de actos, contratos o situaciones aplicables, en principio, a sus socios*». HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 48.

Hubo que esperar hasta la «*emblemática*»⁷² STS de 28 de mayo de 1.984⁷³ para que nuestro Alto Tribunal reconociera expresamente la técnica del levantamiento del velo. Se trata del primer pronunciamiento jurisprudencial fundado íntegramente en la señalada técnica judicial en nuestro país.⁷⁴

El objeto litigioso de la referida sentencia consiste en la indemnización por daños de inundación que una avería en las conducciones de aguas limpias produjo en un complejo de apartamentos turísticos en junio de 1.977, impidiendo que los afectados pudieran utilizarse durante varios días en plena temporada turística.

La entidad propietaria de los apartamentos, «Uto Ibérica, S.A», previa reclamación administrativa de fecha 17 de abril de 1.978, interpuso demanda de resarcimiento de daños contra el Ayuntamiento de Palma de Mallorca, el cual, en su escrito de contestación a la demanda, alegó falta de legitimación pasiva. Según la versión del mismo, la responsable del mantenimiento, conservación y reparación de la red de aguas de la ciudad era la «Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S.A», alegato que obligó a la actora a ampliar la demanda contra la señalada entidad.

En virtud de lo anterior, la actora solicitó la acumulación de autos, pretensión que fue rechazada por el Juzgado de Primera Instancia N.º 2 de la indicada ciudad, aunque posteriormente estimada por la Audiencia Territorial en apelación.

⁷² Se han referido a la «*emblemática*» STS de 28 de mayo de 1.984, entre otras, las SSTS de 5 de diciembre de 2012 (RJ 2013\217), 10 de diciembre de 2007 (RJ 2008\652), 15 de diciembre de 2006 (RJ 2007\429), 14 de septiembre de 2006 (RJ 2006\6371), 31 de julio de 2005 (RJ 2005\6729), 16 de septiembre de 2004 (RJ 2004\5744), y 3 de junio de 2004 (RJ 2004\3594).

⁷³ Vid. (RJ 1984\2800).

⁷⁴ No obstante, conviene precisar, a juicio de SANTOLAYA BLAY, que «*la primera sentencia que en nuestro país abordó de modo sistemático la TLV [técnica del levantamiento del velo] fue la del Tribunal Supremo (STS) de 28 de mayo de 1984. [...] Pero que dicho fallo sea el primero que abordó de forma razonada los perfiles de la institución no significa también que fuera el primero en el tiempo en dictarse sobre la base de dicha teoría. Este otro honor corresponde a un pronunciamiento mucho más antiguo: la STS de 30 de abril de 1959, dictada en el denominado caso El Noroeste-El Oriente*». SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», *cit.*, pgs. 38 - 39.

Examinados los autos, el Juzgado de Primera Instancia dictó sentencia en fecha 9 de febrero de 1.981, desestimando la demanda deducida por la entidad propietaria de los apartamentos. Contra dicha sentencia, la actora interpuso recurso de apelación, el cual fue admitido, elevándose los autos a la Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca. Una vez celebrada la vista, se dictó sentencia de fecha 14 de diciembre de 1.981, la cual estimó parcialmente el recurso, confirmando la decisión del Juzgado de Primera Instancia en lo referente a la absolución del Ayuntamiento, y estimando la pretensión contra la empresa de mantenimiento, rechazando la excepción de prescripción alegada por la misma.

Contra la sentencia de la Audiencia Territorial de la repetida ciudad, la «Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S.A» interpuso recurso de casación por infracción de la Ley, elevándose los autos a la Sala Primera de lo Civil del Tribunal Supremo. En virtud del señalado recurso, la representación de la referida empresa alegó que la acción contra la misma había prescrito, pues la demanda contra el Ayuntamiento no interrumpía la prescripción, ya que la «Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S.A» tenía personalidad jurídica propia distinta del demandado.

A tenor de lo anterior, el Tribunal Supremo, examinados los autos, y mediante Sentencia de 28 de mayo de 1.984, desestimó el recurso utilizando el siguiente razonamiento, consagrado en el Fundamento de Derecho Cuarto de la mencionada sentencia:

«CUARTO.- Que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos primero, uno, y noveno, tres), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (artículo séptimo, uno, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (artículo sexto, cuatro, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar "levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas

cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo séptimo, dos, del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (artículo diez de la Constitución) o contra el interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un "ejercicio antisocial" su derecho (artículo séptimo, dos, del Código Civil), lo cual no significa -ya en el supuesto del recurso- que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad del ente gestor constituido en sociedad anónima sujeta al Derecho privado, sino sólo constatar, a los efectos del tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cual sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, el substrato real de su composición personal (o institucional) y negocial, a los efectos de la determinación de su responsabilidad "ex contractu" o aquiliana, porque, como se ha dicho por la doctrina extranjera, "quien maneja internamente de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes" y menos "cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de otra sociedad", según la doctrina patria».

Este razonamiento ha servido de modelo a los órganos judiciales que han declarado la técnica del levantamiento del velo con posterioridad. De hecho, los sucesivos pronunciamientos han solido levantar el velo jurídico sobre la base del mismo, reproduciéndolo sin más.⁷⁵

Nos sorprende que el primer pronunciamiento de nuestro Alto Tribunal fundado íntegramente en la técnica del levantamiento del velo se refiera a un supuesto de responsabilidad civil de ésta índole, ya que es imposible demostrar que la constitución de la sociedad tuvo el propósito de eludir responsabilidades, dado que los daños por inundación a causa de una avería en las conducciones de aguas limpias es un hecho futuro e incierto.⁷⁶ No obstante, opinamos que esta ausencia de premeditación no impide declarar la referida técnica judicial, pues de forma premeditada o sobrevenida el

⁷⁵ Han levantado el velo jurídico sobre la base del razonamiento transcrito las SSTS de 13 de diciembre de 2012 (RJ 2013\1249), 2 de junio de 2011 (RJ 2011\4949), 28 de octubre de 2010 (RJ 2010\7742), 18 de octubre de 2010 (RJ 2010\6330), 7 de octubre de 2010 (RJ 2010\6329), 7 de octubre de 2010 (RJ 2010\7034), 4 de junio de 2010 (RJ 2010\5505), 13 de mayo de 2010 (RJ 2010\4980), 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3591), 29 de abril de 2010 (RJ 2010\5365), 29 de abril de 2010 (2010\5365), 12 de noviembre de 1.991 (RJ 1991\8234), 4 de marzo de 1.988 (RJ 1988\1550), y 24 de septiembre de 1.987 (RJ 1987\194).

⁷⁶ En este sentido, compartimos la opinión de DE ÁNGEL YAGUÉZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997, pg. 81.

deudor ha interpuesto la persona jurídica, entre él y el acreedor, con el fin de eludir su responsabilidad, hecho que justifica el empleo de la técnica del levantamiento del velo.

4.2.- VERSATILIDAD.

En segundo lugar, la técnica del levantamiento del velo destaca por su versatilidad. Dicha técnica es propia, fundamentalmente, del Derecho civil y mercantil, aunque se ha aplicado, de manera progresiva, en otros órdenes como el laboral, penal y administrativo.⁷⁷

Se trata de una técnica de carácter general, rasgo que permite utilizarla ante un sinnúmero de situaciones, sin importar la rama del Derecho de que se trate.⁷⁸ Su construcción distingue dos tipos de fundamentos: por un lado, aquellos de naturaleza general, los cuales se emplean ante cualquier situación, independientemente del ámbito que demanda su aplicación. Por otro lado, los fundamentos singulares ajustan la técnica del levantamiento del velo a la rama del Derecho en cuestión, resultando distinta su aplicación según las particularidades de la misma.⁷⁹ Son especialmente relevantes las singularidades que presenta la técnica del levantamiento del velo en el ámbito social y punitivo, dado los presupuestos que tutelan tales órdenes.⁸⁰

Es elevado el número de sentencias que en nuestro país han resuelto el conflicto entre seguridad jurídica y justicia material utilizando la técnica del levantamiento del

⁷⁷ SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», *cit.*, pg. 40.

⁷⁸ EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del...», *cit.*, pg. 1.

⁷⁹ En este sentido, el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 13 de septiembre de 2.001 (RJ 2001\7702) declaró que «cada jurisdicción es soberana para dentro de su propio ámbito valorar y alcanzar las conclusiones correspondientes, y por lo que se refiere a la jurisdicción penal, con independencia de lo declarado en otros órdenes jurisdiccionales».

⁸⁰ Véase en SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 63.

velo, abundando, sobre todo, en el ámbito civil.⁸¹ En esta rama del Derecho, en ocasiones, el ejecutado formula tercería de dominio o de mejor derecho para evitar que el procedimiento ejecutivo alcance buen fin. Ante dicho obstáculo, la técnica del levantamiento del velo permitirá declarar que el ejecutado y su colaborador son la misma persona, impidiendo que prospere la referida tercería.⁸²

En el ámbito laboral, por su parte, el empresario a veces incumple los derechos del trabajador por vía de la sucesión empresarial o el fraccionamiento de la contratación. Por vía de la sucesión empresarial, éste elimina la antigüedad del trabajador contratándolo una nueva empresa, la cual es, en realidad, la misma que lo tenía contratado con anterioridad, solo que utiliza una apariencia externa distinta.⁸³ Por vía del fraccionamiento de la contratación, en cambio, el empresario evita que el contrato se transforme en indefinido cuando el trabajador ha prestado sus servicios en la empresa de manera temporal en sucesivas ocasiones. Para ello, fingirá haberlo contratado una nueva empresa, la cual es, en realidad, la misma bajo un ropaje distinto.⁸⁴

Frente a dichas situaciones, la técnica del levantamiento del velo permitirá declarar que las empresas sucesora y sucedida son la misma, anulando, de este modo, la pretensión fraudulenta de la entidad contratante. La referida técnica constituye, por tanto, una importante herramienta para luchar contra el fraude laboral cuando se utiliza una apariencia distinta para incumplir los derechos de los trabajadores.

⁸¹ Han declarado recientemente la técnica del levantamiento del velo en el ámbito civil las SSTS de 13 de diciembre de 2013 (RJ 2013\1249), 2 de junio de 2011 (RJ 2011\4949), 28 de octubre de 2010 (RJ 2010\7742), 18 de octubre de 2010 (RJ 2010\6330), 7 de octubre de 2010 (RJ 2010\7034), y 4 de junio de 2010 (RJ 2010\5505).

⁸² Utilizó la técnica del levantamiento del velo para desestimar las pretensiones de tercería del deudor la STS de 20 de abril de 2006 (RJ 2006\6549). Según el Fundamento de Derecho Tercero de la referida sentencia, *«el levantamiento del velo de la personalidad jurídica de la sociedad demandante impone, en el caso enjuiciado, estimar que no ha existido entrega de la finca en su favor, sino mantenimiento de la misma en posesión de su primitivo titular –con el que se confunde su sustrato personal– instrumentada longa manu [con largo alcance o mediatamente] a través de la sociedad creada con tal objeto. Falta, en consecuencia, el presupuesto básico para el ejercicio de la acción de tercería, ya que no puede reconocerse a la sociedad demandante la condición de tercero distinto del acreedor ejecutante y del ejecutado»*.

⁸³ Vid. STS de 12 de mayo de 2010 (RJ 2010\5256).

⁸⁴ Vid. STS de 19 de abril de 2009 (RJ 2009\1594).

Menos presencia tiene la técnica del levantamiento del velo en la jurisdicción penal, ya que en este orden los jueces y tribunales suelen razonar sobre la base de consideraciones exclusivamente de fondo.⁸⁵ De este modo, el Derecho penal permite, al igual que la técnica del levantamiento del velo, analizar la sustancia despreciando la forma, desplazando casi por completo la referida técnica antiformalista.

Además, la técnica judicial que venimos analizando podrá utilizarse ante cualquier situación que se produzca en la rama del Derecho de que se trate. Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 5 de noviembre de 1.998, la cual declaró que la técnica del levantamiento del velo «no puede reducirse o concretarse en “*numerus clausus*”, quitándole su auténtica finalidad de “*numerus apertus*”».⁸⁶

Finalmente, la dúctil técnica del levantamiento del velo permitirá también adaptar sus consecuencias jurídicas a los hechos que se tratan de enjuiciar, resultando verdaderamente complicado determinarlas *a priori* con exactitud. Opinamos, siguiendo a EMBRID IRUJO, que la mejor respuesta a la pretensión defraudadora consistirá «en la vigencia de la norma que se intentaba defraudar»⁸⁷, consecuencia que obligará al juzgador realizar dos ejercicios sucesivos de subsunción normativa: el primero, identificando los elementos que permiten declarar la técnica del levantamiento del velo,

⁸⁵ SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», *cit.*, pg. 40.

⁸⁶ Vid. (RJ 1998\8589).

En este mismo sentido, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de mayo de 2.008 (RJ 2008\3058) declaró que «esta doctrina es de aplicación excepcional, como han señalado, entre otras, las SSTs de 4 de octubre de 2002, 11 de septiembre de 2003 (RJ 2003,6067), 29 de junio de 2006, 30 de octubre de 2007 (RJ 2007,8261), etc., aunque es cierto que los casos en que cabe aplicarla constituyen un *numerus apertus* (SSTs 17 de octubre de 2000 [RJ 2000,8046], 18 de abril [RJ 2001,6680] y 8 de mayo de 2001 [RJ 2001,7381], 21 de mayo y 24 de junio de 2002, 1 de diciembre de 2006 [RJ 2007,55], 30 de marzo de 2007 [RJ 2007,1759], etc.)».

Por su parte, el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 13 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9016) dispuso que «el motivo ha de ser desestimado pues precisamente la doctrina general sobre el “el levantamiento del velo” es la que justifica el fallo combatido, sin que los casos concretos examinados por la recurrente impliquen que tal doctrina pueda reducirse o concretarse “en *numerus clausus*”, quitándole su auténtica finalidad de “*numerus apertus*” para cuando se ataquen en la realidad los preceptos que cita, que es lo ocurrido en el supuesto que nos ocupa».

⁸⁷ EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del...», *cit.*, pg. 7.

y el segundo, determinando la consecuencia jurídica sobre la base de la norma que se trataba de eludir.⁸⁸

4.3.- CARÁCTER EXCEPCIONAL Y DE «ÚLTIMO RECURSO».

Finalmente, la técnica del levantamiento del velo tiene carácter excepcional, rasgo unánimemente aceptado por la doctrina jurisprudencial.⁸⁹ Esta técnica, por el ideal

⁸⁸ De manera muy clara y comprensible, EMBRID IRUJO se refirió al doble proceso de subsunción normativa en «Protección de acreedores, grupo de sociedades y levantamiento del velo de la personalidad jurídica», *Revista de derecho de sociedades*, núm. 11, 1998, pg. 366. Según dicha cita, «*la técnica del “levantamiento del velo” vendría a ser la consecuencia jurídica, si cabe hablar de estos términos, que el juez deduce del supuesto de hecho contemplado, una vez constatada la incapacidad del Derecho vigente para proporcionar una solución adecuada a la cuestión. Adviértase, en todo caso, que la respuesta jurídica proporcionada por el juez tiene, según la práctica observada entre nosotros, un contenido abierto y plural que se concreta atendiendo a los perfiles específicos del supuesto enjuiciado. Podría decirse, por ello, que la invocación del “levantamiento del velo” no es sino la primera fase de la aplicación del Derecho llevada a cabo por el juez. En cierto sentido, cuando se dice que un determinado hecho de la realidad justifica la “penetración” de la personalidad jurídica se da el primer paso para la “obtención” del Derecho; se ha llevado a cabo, en síntesis, una primera subsunción. Falta, no obstante, encontrar la regla concreta que resuelva el conflicto de intereses enjuiciado; falta, por tanto, realizar la segunda subsunción que permita determinar precisamente la consecuencia jurídica. Si en la primera subsunción es donde se inicia el “salto valorativo”, al encuadrar el supuesto de hecho en el marco del “levantamiento del velo”, con la segunda se consuma obteniendo el resultado normativo a que necesariamente conduce todo proceso de aplicación del Derecho. Debe indicarse, por lo demás, que en esta segunda fase es donde se impone de manera elocuente la “lógica de los hechos”, pues al fin y al cabo son los propios hechos, o, más propiamente, la intensidad del desvalor que esos hechos revelan, los que sirven para anticipar la respuesta judicial una vez decidida, claro está, la operatividad del “levantamiento del velo”».*

⁸⁹ Véanse, entre otras, las SSTs de 28 de octubre de 2013 (RJ 2013\7442), 16 de mayo de 2013 (RJ 2013\3701), 30 de mayo de 2012 (RJ 2012\6548), 3 de enero de 2012 (RJ 2013\1628), 23 de octubre de 2008 (RJ 2008\6043), 26 de mayo de 2008 (RJ 20083172), 29 de junio de 2006 (RJ 2006\3976), 20 de julio de 2006 (RJ 2006\6549), 29 de julio de 2005 (RJ 2005\6561), 29 de septiembre de 2004 (RJ 2004\5687), 23 de diciembre de 1997 (RJ 1997\8903), y 27 de mayo de 1996 (RJ 1996\3921).

Concretamente, la reciente STS de 3 de enero de 2012 (RJ 2013\1628) declaró, de manera muy clara y concisa, lo siguiente: «*pero, como recordábamos en la Sentencia 326/2012, de 30 de mayo (RJ 2012, 6548), la jurisprudencia insiste en que este remedio tiene carácter excepcional y por ello debe aplicarse de forma restrictiva (Sentencias 475/2008, de 26 de mayo (RJ 2008, 3172, y 422/2011, de 7 de junio (RJ 2011, 4395). La norma general ha de ser respetar la personalidad de las sociedades de capital y las reglas sobre el alcance de la responsabilidad de las obligaciones asumidas por dichas entidades, que no afecta a sus socios ni administradores, salvo en los supuestos expresamente previstos en la Ley. Este carácter excepcional del levantamiento del velo exige que se acrediten aquellas circunstancias que ponen en evidencia de forma clara el abuso de la personalidad de la sociedad. Estas circunstancias pueden ser muy variadas, lo que ha dado lugar en la práctica a una tipología de supuestos muy amplia que justificarían el levantamiento del velo, sin que tampoco constituyan numerus clausus».*

de justicia material que comporta, suscita ligeras adhesiones con el propósito de confinar formalismos legales que, en ocasiones, pudieran estimarse innecesarios.⁹⁰ Sin embargo, el daño que resultará de soslayar aquello que la Ley declara enfática y formalmente pudiera ser mayor que el beneficio que reporta, dada la incertidumbre que genera superar el principio de seguridad jurídica.⁹¹

El carácter excepcional de la técnica del levantamiento del velo es resultado del efecto que produce, pues el desentimiento de la personalidad del ente jurídico pone en entredicho la propia figura de la persona jurídica. No olvidemos que la persona jurídica es una construcción lícita e indudablemente útil, luego debe utilizarse con mesura cualquier acción que pudiera ponerla en peligro.⁹²

El empleo de la referida técnica de modo general atribuiría a los jueces un excesivo protagonismo en la configuración de la subjetividad jurídica.⁹³ Por esta razón, en aras de preservar el principio de seguridad jurídica, el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 17 de octubre de 2.000 limita el uso de la indicada técnica a casos excepcionales, *«pues lo normal es el obligado respeto a la forma legal»*.⁹⁴

Consecuencia de la excepcionalidad de la técnica del levantamiento del velo es su naturaleza subsidiaria. Esta nota definitoria comporta que dicha técnica se utilizará

De manera también muy elocuente, se refirió al carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial del levantamiento del velo la STS de 27 de mayo de 1.996 (RJ 1996\3921), la cual utilizó el superlativo *«excepcionalísimo»* para referirse al mismo. Así, el Fundamento de Derecho Quinto de la señalada sentencia declaró que *«no es la práctica automática y sistemática de este Tribunal el desmantelamiento del velo societario absolutamente siempre; sino que ése es el mecanismo excepcionalísimo que se emplea con una finalidad muy bien definida, la del abuso que pueda hacerse de la personalidad jurídica»*.

⁹⁰ HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 66.

⁹¹ En este sentido, SERICK, R.: *op. cit.*, pg. 18.

⁹² DE ÁNGEL YAGUÉZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997, pg. 64.

⁹³ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 67.

⁹⁴ Vid. (RJ 2000\8046).

siempre que no exista un remedio legal que permita resolver los problemas que el empleo fraudulento de la personalidad jurídica suscita.⁹⁵

A nuestro juicio, el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial que ahora analizamos constituye el elemento configurador que mejor la define, ya que impide utilizarla mientras exista algún remedio legal que permita alcanzar sus mismas consecuencias. Opinamos que dicha concurrencia vacía de contenido la técnica del levantamiento del velo, pues no tiene sentido soslayar el principio de seguridad jurídica, e introducir dicha incertidumbre en el tráfico mercantil, mientras exista un remedio legal que permita combatir el efecto que produce el empleo fraudulento de la personalidad del ente jurídico.

Este solapamiento de figuras es habitual, como tendremos ocasión de examinar más adelante⁹⁶, en el procedimiento de liquidación de los tributos, donde la técnica del levantamiento del velo convive con cláusulas generales antielusión y cláusulas antielusión «ad hoc», las cuales combaten el fraude fiscal respetando escrupulosamente la Ley.⁹⁷ En el procedimiento de recaudación tributaria, sin embargo, la referida técnica cohabita tan sólo con supuestos de responsabilidad tributaria, no planteando tantos

⁹⁵ Se han referido al carácter subsidiario de la técnica del levantamiento del velo las SSTs de 31 de octubre de 1996 y 25 de junio de 2002. Concretamente, el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 31 de octubre de 1996 (RJ 1996\7728) declaró que «dicha operación de “levantamiento del velo” societario, debe utilizarse cuidadosamente y en casos extremos y de forma subsidiaria, en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales. Pues no se puede olvidar, que la personalidad jurídica, es una teoría que ha logrado grandes y eficaces éxitos para la expansión financiera y económica en general y que el comercio internacional tiene su arquitrabe en la misma».

Por su parte, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 2002 (RJ 2002\5369) dispuso lo siguiente: «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”».

⁹⁶ Vid. *Infra*, subepígrafe 8.1 del presente capítulo.

⁹⁷ Ya el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 19 de abril de 2.003 (RJ 2003\7083) se refirió a la concurrencia de figuras en el procedimiento de liquidación de los tributos, y declaró que «la Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales “ad hoc”, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”».

problemas el carácter excepcional de la técnica del levantamiento del velo, si bien es cierto que los supuestos del artículo 43.1.g) y h) de la LGT han desplazado hasta un lugar residual dicha técnica judicial.⁹⁸

En virtud de lo anterior, consideramos que el intérprete deberá agotar las fórmulas legales que existan antes de utilizar la técnica judicial del levantamiento del velo, dado el carácter excepcional y de «último recurso» de la referida técnica. Una vez agotadas dichas fórmulas, y siempre que el fraude persista, opinamos que podrá declarar la técnica que venimos analizando para combatirlo.⁹⁹

5.- PLANTEAMIENTO.

La técnica del levantamiento del velo parte de un conflicto valorativo entre los principios de seguridad jurídica y justicia material¹⁰⁰, cuya solución consistirá, si finalmente se emplea la referida técnica, en subordinar la seguridad jurídica a la justicia. Este ejercicio se vehicula según nociones jurídicas básicas (equidad, fraude de ley, buena fe y abuso del derecho), positivizadas todas en el Título Preliminar del CC, en cuanto que expresivas de límites o fronteras en la aplicación de las normas jurídicas o en el ejercicio de los derechos subjetivos, cada una con identidad propia, si bien concurrentes en su aplicación al supuesto.

⁹⁸ A nuestro entender, el efecto que produjeron los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT fue desplazar la técnica judicial del levantamiento del velo que les sirve de inspiración, ya que ahora deberán declararse los señalados supuestos de responsabilidad siempre que sea posible. Cualquier otra solución contravendría claramente el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial que ahora analizamos.

⁹⁹ La mayoría de las veces, sin embargo, creemos que nuestro Alto Tribunal ha declarado la técnica del levantamiento del velo sin agotar previamente otras posibilidades, como la interpretación finalista de las normas. Se han referido a esta otra posibilidad GIRON TENA, J.: *op. cit.*, pg. 163, y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», *Derecho de los negocios*, núm. 136, Enero 2002, pgs. 3 - 4.

¹⁰⁰ Así lo han declarado recientemente las SSTS de 2 de junio de 2.011 (RJ 2011\4949), 28 de octubre de 2.010 (RJ 2010\7742), 18 de octubre de 2.010 (RJ 2010\6330), 7 de octubre de 2.010 (RJ 2010\6329), 7 de octubre de 2.010 (RJ 2010\7034) y 4 de junio de 2.010 (RJ 2010\5505).

Dicho planteamiento nos obliga examinar los elementos que lo integran: por un lado, el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, escenario que motiva declarar la técnica del levantamiento del velo, y por otro lado, los criterios que permiten subordinar el principio de seguridad jurídica al principio de justicia material.

5.1.- CONFLICTO ENTRE SEGURIDAD JURÍDICA Y JUSTICIA MATERIAL.

El conflicto entre justicia material y seguridad jurídica, valores consagrados hoy, respectivamente, en los artículos 1.1 y 9.3 de la CE, tiene su origen en la evolución del Estado liberal de Derecho, esencialmente positivista, hacia el Estado social de Derecho, tendente a superar la rigidez y formalismo del primero. Esta evolución supuso que la seguridad jurídica quedara relegada a un segundo plano, a fin de alcanzar mayor justicia material en el proceso de aplicación del Derecho.¹⁰¹

En el marco del Derecho privado, el conflicto entre ambos principios se debate especialmente con motivo de la técnica del levantamiento del velo, la cual se basa en la permanente oposición que existe entre los señalados principios jurídicos. De acuerdo con el principio de seguridad jurídica, la persona jurídica debe ser respetada siempre, pues lo contrario introduciría incertidumbre e inseguridad en el tráfico mercantil. El principio de justicia material, en cambio, es contrario a todo abuso o uso torcido del Derecho, y permitirá superar la personalidad del ente jurídico siempre que la formalidad injusta lo precise.¹⁰²

Creemos que es posible relacionar las variables que ofrece la técnica del levantamiento del velo y las actitudes básicas que ha conocido la historia del pensamiento en relación con la fundamentación del Derecho: el positivismo jurídico y el iusnaturalismo. Este ejercicio nos permitirá comprender mejor el conflicto entre

¹⁰¹ EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del...», *cit.*, pg. 3.

¹⁰² SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», *cit.*, pg. 41.

seguridad jurídica y justicia material, escenario que motiva declarar la técnica judicial que venimos examinando.

Tanto el positivismo jurídico como el iusnaturalismo se caracterizan por su referencia al ordenamiento jurídico positivo, si bien el positivismo jurídico busca la fundamentación del Derecho en el mismo ordenamiento jurídico positivo, y el iusnaturalismo la busca fuera.¹⁰³

Para el positivismo jurídico, el Derecho que existe es el positivo, y su justificación se encuentra en el propio ordenamiento jurídico. En cambio, el iusnaturalismo postula la existencia de principios superiores al derecho positivo, los cuales sirven para interpretar la norma jurídica positiva. Esta última corriente, por tanto, no niega la existencia del derecho positivo, pero sitúa en un nivel superior el derecho natural.¹⁰⁴

De prevalecer el principio de seguridad jurídica sobre el principio de justicia material, o sea, de no aplicarse la técnica del levantamiento del velo, prevalecería, de algún modo, el positivismo jurídico sobre el iusnaturalismo. En cambio, de prevalecer el principio de justicia material sobre el de seguridad jurídica, o sea, de aplicarse el levantamiento del velo, prevalecería, de algún modo, el iusnaturalismo sobre el positivismo jurídico. Luego la técnica del levantamiento del velo se identifica, a nuestro juicio, con la actitud que postula el iusnaturalismo.

La justicia resulta un valor constitucional, el cual se recoge en el artículo 1.1 de la CE.¹⁰⁵ Se trata de un concepto ambiguo, harto complicado definir, con un profundo

¹⁰³ BRUFAU PRATS, J.: *Teoría fundamental del Derecho*, 3.ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1987, pg. 290.

¹⁰⁴ *Ibid.*, pgs. 290 y 291.

¹⁰⁵ De conformidad con el artículo 1.1 de la CE, «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

arraigo a los parámetros tiempo y lugar, los cuales permiten tantas definiciones como autores, culturas y épocas existan.¹⁰⁶

La justicia es, en definitiva, a juicio de PECES-BARBA, «*el objetivo del Derecho para la realización de la condición humana y eso no es nada distinto de la libertad y de la igualdad en el ámbito de la cultura en la que nos movemos*».¹⁰⁷ De este valor destaca su formulación como *desiderátum* y, también, como elemento informador del ordenamiento jurídico con aplicabilidad directa.¹⁰⁸

En el contexto que nos ocupa, se concibe como una aspiración ética, la cual trasciende a la norma jurídica, pero sin olvidar que ésta constituye su fundamento normativo por la mención constitucional. Dicho valor cumple la función de referencia, de medida de los demás valores sociales y jurídicos, a la vez que sirve de criterio corrector a la norma jurídica positiva, permitiendo mitigar el rigor de la ley, adaptando el Derecho a las circunstancias, e introduciendo en él criterios de moralidad existentes en el ámbito cultural en el que se dicta la sentencia.¹⁰⁹

Por su parte, el principio de seguridad jurídica se incluye, junto a otros, en el artículo 9.3 de la CE¹¹⁰, como una manifestación de la certeza jurídica.¹¹¹ Entorno al

¹⁰⁶ En este sentido, BRUFAU PRATS, J.: *op. cit.*, pgs. 257 - 259.

¹⁰⁷ PECES-BARBA, G.: *Los valores superiores*, 1.ª edic. reimp., Editorial Tecnos, Madrid, 1986, pg. 144.

¹⁰⁸ Véase en SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 47.

¹⁰⁹ PECES-BARBA, G.: *op. cit.*, pg. 146.

¹¹⁰ Artículo 9.3 de la CE: «*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*».

¹¹¹ Ha relacionado el principio de seguridad jurídica y la certeza jurídica PÉREZ LUÑO, quien distingue dos acepciones básicas del término «seguridad jurídica»: «*En la primera, que responde a la seguridad jurídica stricto sensu, se manifiesta como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones. En la segunda, que representa su faceta subjetiva, se presenta como certeza del Derecho, es decir, como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva. Para ello, se requiere la posibilidad del conocimiento del Derecho por sus destinatarios. Gracias a esa información, realizada por los adecuados medios de publicidad, el*

mismo gira la idea que postula el positivismo jurídico, y constituye el elemento fundamental para la comprensión del Derecho tal y como lo conciben.¹¹²

La certeza jurídica significa que el ciudadano tiene conciencia de cuáles son sus derechos y obligaciones, y supone la preexistencia de un poder social capaz de garantizar aquello que el ordenamiento jurídico establece.¹¹³ Según el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 25 de noviembre de 1.986, el principio de seguridad jurídica consiste en «*la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes*».¹¹⁴

Los principios del artículo 9.3 de la CE se hallan interrelacionados, si bien el principio de seguridad jurídica es el de mayor alcance de cuantos enumera. Así lo dispuso el Fundamento Jurídico Décimo de la STC de 20 de julio de 1.981, el cual dispuso que la seguridad jurídica «*es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad*».¹¹⁵

Además, añade la anterior sentencia, «*la seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad*». De este modo, el TC declara que la seguridad jurídica debe promover la justicia, revelando el complicado equilibrio que debe existir entre ambos valores.¹¹⁶

sujeto de un ordenamiento jurídico debe poder saber con claridad y de antemano aquello que le está mandado, permitido o prohibido. En función de ese conocimiento los destinatarios del Derecho pueden organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad». PÉREZ LUÑO, A.E.: La seguridad jurídica, 1.ª edic., Editorial Ariel, Barcelona, 1991, pgs. 21 - 22.

¹¹² Así, EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del...», *cit.*, pg. 1.

¹¹³ Vid. BRUFAU PRATS, J.: *op. cit.*, pg. 277.

¹¹⁴ Vid. (RTC 1986\147).

¹¹⁵ Vid. (RTC 1981\27).

¹¹⁶ Al respecto, BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, *cit.*, pg. 237.

A nuestro juicio, el principio de seguridad jurídica, en aras del progreso, no debe considerarse un valor absoluto, pues dicho atributo dotaría de excesiva rigidez al Derecho, dando lugar, en ocasiones, a formalidades injustas. Creemos, por tanto, que este principio debe encontrar sus límites en otros valores, como el de justicia, consagrado en el artículo 1.1 de la CE.¹¹⁷

El delicado equilibrio que debe existir entre los principios de seguridad jurídica y justicia material obliga examinar y ponderar beneficios: los que resultarían de prevalecer el principio de seguridad jurídica y los que resultarían de utilizar el principio de justicia material. Este complicado juicio de valor deberá realizarse caso por caso, sin utilizarse soluciones generales, pues lo contrario introduciría incertidumbre e inseguridad en nuestro sistema positivista, ya que la excepción imperaría sobre la regla.¹¹⁸

Si finalmente debiera prevalecer el principio de justicia material, el vehículo para subordinar la seguridad jurídica y resolver sobre la base de la justicia material será la técnica del levantamiento del velo, figura que autoriza prescindir de la personalidad del ente jurídico para adentrarse en su interior y, desde la perspectiva que dicha posición ofrece, examinar los reales intereses que existen en su interior. Se trata, en definitiva, de una técnica que explica la decisión judicial de superar la formalidad de la persona jurídica para alcanzar el sustrato de la misma.¹¹⁹

¹¹⁷ En este sentido, BOLDO RODA afirma que «*las instituciones jurídicas deben cumplir la difícil misión de salvaguardar ambos principios a base de limitarlos a los dos*». *Loc. cit.*

¹¹⁸ Se ha referido a esta fórmula SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 48.

¹¹⁹ *Ibid.*, pg. 34.

5.2.- FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.

En el marco de este conflicto entre seguridad jurídica y justicia, el Tribunal Supremo ha declarado la técnica del levantamiento del velo, y subordinado el principio de seguridad jurídica al principio de justicia material, a través de la equidad, fraude de ley, buena fe, abuso del derecho y ejercicio antisocial del mismo.¹²⁰ Estas nociones jurídicas básicas, a pesar de que tienen entidad propia, son utilizadas conjunta y simultáneamente, como si fueran partes de una misma realidad.¹²¹

A nuestro entender, la fórmula que emplea nuestro Alto Tribunal para declarar la técnica del levantamiento del velo responde a la imposibilidad de hallar un criterio que permita guiarla adecuadamente, y a la necesidad de enunciarla del modo más flexible posible, de conformidad con el carácter versátil de la misma. Esta manera de enunciar la referida técnica permite utilizarla ante diferentes situaciones y, además, posibilita acomodar las consecuencias jurídicas a la realidad que deben ser aplicadas.¹²²

¹²⁰ A juicio de SÁNCHEZ HUETE, «la buena fe, abuso del Derecho y fraude de ley, son conceptos que parecen intercambiables, en la cita que de ellos efectúan los tribunales. La fungibilidad de su cita remarca la insuficiencia, de cada uno de ellos, para justificar la medida del levantamiento del velo». SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 51.

¹²¹ La ausencia de un fundamento normativo y el empleo de este compendio de nociones jurídicas básicas para justificar la aplicación de la técnica del levantamiento del velo han motivado que algunos autores cuestionen la verdadera naturaleza de la referida técnica. Así, HURTADO COBLES se plantea «si la doctrina del levantamiento del velo supone en realidad una institución unitaria y autónoma, digna de estudio como tal o, si por el contrario, no responde más que a una mera denominación lingüística que aún y engloba a los distintos conceptos normativos tradicionales que constituyen la auténtica -y única- base sobre la que justificar cualquier quiebra del principio de hermetismo de la personalidad jurídica». No obstante, deshecha esta última opción, no por incoherente, sino porque dicho planteamiento «no encaja con una perspectiva pragmática de la cuestión ni con la propia praxis judicial llevada a cabo por nuestros Tribunales ni, aún menos, ayuda a perfilar solución alguna a la cuestión». HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 65.

Por su parte, DE ÁNGEL YAGÜEZ se pregunta si la técnica del levantamiento del velo «no es más que una operación mecánica». Se explicaría así, continúa el precitado autor, «que se hable de una “técnica”, cuyo fundamento sustantivo se halla en alguna o en todas esas nociones jurídicas antes citadas [equidad, fraude de ley, buena fe, abuso del derecho y ejercicio antisocial del mismo], en cuanto expresivas de límites o fronteras en la aplicación de las normas jurídicas o en el ejercicio de los derechos subjetivos». DE ÁNGEL YAGÜEZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.^a edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997, pg. 65.

¹²² Así, BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 218.

Este esquema, sin embargo, tiene el inconveniente de que utiliza varias instituciones autónomas de manera simultánea, como si fueran partes de una misma realidad, cuando dichas instituciones están pensadas para supuestos de hecho distintos y precisan de requisitos diferentes.

Aun cuando lo anterior sea cierto, el carácter excepcional de la técnica del levantamiento del velo y su loable propósito de neutralizar la formalidad injusta justifican el presente esquema. Como tendremos ocasión de examinar seguidamente, el empleo directo de las señaladas instituciones supondría la declaración de nulidad de la entidad con personalidad jurídica y, por consiguiente, de todos sus actos. Esta drástica consecuencia, la cual pudiera comportar más inconvenientes que beneficios en el tráfico jurídico, ha motivado que el Tribunal Supremo utilice este compendio de nociones jurídicas básicas, a modo de referencia, en cuanto que expresivas de límites o fronteras en la aplicación de las normas jurídicas o en el ejercicio de los derechos subjetivos, a fin de garantizar, únicamente, la imputación de una responsabilidad patrimonial y, así, acomodar las consecuencias jurídicas de la dúctil técnica del levantamiento del velo a las circunstancias.¹²³

Las nociones jurídicas básicas anteriores se regulan en el Título Preliminar del Código Civil, cuya apariencia actual se debe al Decreto de 31 de mayo de 1.974¹²⁴, por el cual se introduce en el Código Civil el vigente texto articulado de su Título Preliminar. A continuación analizaremos cada una de las señaladas nociones jurídicas básicas.

¹²³ En tal sentido, SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 54.

¹²⁴ B.O.E. de 9 de julio de 1.974, núm. 163, pgs. 14269 a 14275.

5.2.1.- Equidad.

La equidad se introdujo en el Título Preliminar del Código Civil, concretamente en el apartado 2 de su artículo 3, a través del Decreto de 31 de mayo de 1.974, primera vez que el indicado cuerpo legal regula la señalada idea. Según el artículo 3.2 del Código Civil, «*la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la Ley expresamente lo permita*».

Se trata de un concepto abstracto, del cual es complicado elaborar un significado técnico preciso, si bien SÁNCHEZ HUETE la define, a nuestro juicio muy acertadamente, como «*la justicia del caso concreto enmarcada por todas sus circunstancias*».¹²⁵ Consideramos que la extremada laxitud del concepto «equidad» responde a la desconfianza que genera su empleo en nuestro sistema positivista, dado que supone desligarse de las reglas de Derecho y resolver sobre la base de principios de Justicia.

Originariamente, el término *aequitas* aludía a igualdad, y constituía una herramienta que permitía dirigir las normas jurídicas hacia las finalidades que debían atender, atemperando, de este modo, las rígidas consecuencias que producía la automática aplicación de las normas escritas. También se ha referido a aquellos juicios de valor que han motivado el cambio de una norma o su sustitución por otra nueva.¹²⁶

Modernamente, la equidad tiene que ver con el ejercicio que sirve para desvincularse de las reglas de Derecho. Este ejercicio tiene naturaleza jurídica, por

¹²⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 49.

A mayor abundamiento, DE CASTRO Y BRAVO sostiene que «*la equidad no es más que una manifestación del mecanismo funcional de los principios generales, la exigencia de acudir a los principios superiores (altiora principia) de Justicia, para decidir un caso para el que resulta inadecuada (según el principio general correspondiente) la regla legal*». DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, reedic., Editorial Civitas, Madrid, 1984, pg. 426.

¹²⁶ En este sentido, DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 183.

cuanto resuelve conflictos que son jurídicos, si bien soluciona dichos problemas sin observar una aplicación rigurosa de las normas escritas.¹²⁷

La equidad puede alegarse siempre que sea posible acudir a los principios de Justicia, bien sea por mandato expreso de la ley, por falta de disposición positiva o para interpretar la normativa vigente.¹²⁸ El artículo 3.2 del Código Civil, sin embargo, parece que reduce su función a la interpretativa.¹²⁹

Como criterio interpretativo, la equidad es de aplicación prudente y restrictiva. Así lo dispusieron las SSTs de 3 de febrero de 1.995¹³⁰, 10 de diciembre de 1.997¹³¹ y 20 de diciembre de 2.002. Concretamente, el Fundamento de Derecho Quinto de ésta

¹²⁷ *Loc. cit.*

¹²⁸ Así, DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España, cit.*, pg. 427.

¹²⁹ De hecho, la Exposición de Motivos del Decreto de 31 de mayo de 1.974 dispuso que «a modo de elemento tendente a lograr una aplicación de las normas sensible a las particularidades de los casos ha de considerarse el valor reconocido a la equidad. Esta no aparece invocada como fuente del derecho; le incumbe el cometido más modesto de intervenir como criterio interpretativo en concurrencia con los otros. Consiguientemente, una solución de equidad no es susceptible de imponerse a superponerse a la resultante de la utilización conjunta de los diversos elementos interpretativos, los cuales, sin embargo, podrán recibir la beneficiosa influencia de la equidad. Queda exceptuada la hipótesis de que la ley permita expresamente fundar las resoluciones solo en la equidad; mas para ello se requiere la existencia de una norma concretamente atributiva de tal valor a la equidad, bien distinto del que en términos generales le viene reconocido con alcance únicamente interpretativo y cooperador».

¹³⁰ El Fundamento de Derecho Tercero de la señalada sentencia (RJ 1995\737) declaró que «la equidad que postula el recurso no cabe en casos como el ahora considerado, sino sólo en los supuestos de vacío legal (Sentencia de 8 octubre 1992 [RJ 1992\7539]), entre los que no se encuentra el ahora debatido, respecto del cual no existe ley, como exige el precepto invocado como infringido, que se remite expresamente a la equidad».

¹³¹ Por su parte, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 10 de diciembre de 1997 (RJ 1997\8968) dispuso lo siguiente: «El expresado motivo ha de ser estimado, ya que el artículo 3.2 del Código Civil sólo autoriza que las resoluciones de los Tribunales puedan descansar de manera exclusiva en la equidad cuando la ley expresamente lo permita, teniendo esta Sala declarado de manera reiterada y uniforme que el principio de equidad, que es supletorio de la aplicación de las leyes y, por tanto, sólo de eficacia aplicativa ante la existencia de vacío legal, no es aplicable en hipótesis en que de los textos legales se deduzca con claridad una resolución de los puntos en litigio (Sentencias de 8 marzo 1982 [RJ 1982\1290], 15 julio 1985 [RJ 1985\4058], 6 octubre 1987 [RJ 1987\6720], 3 julio y 16 octubre 1990 [RJ 1990\5768 y RJ 1990\7870], 7 julio y 8 octubre 1992 [RJ 1992\6188 y RJ 1992\7539] y 5 mayo y 30 diciembre 1993 [RJ 1993\3442 y RJ 1993\9904], entre otras). Como para la resolución del presente supuesto litigioso no se hace remisión normativa expresa alguna a la equidad y como, por otro lado, no existe ningún vacío legal a suplir con la misma, pues la Ley de Propiedad Horizontal (RCL 1960\1042 y NDL 24990) tiene la previsión normativa suficiente para el caso litigioso aquí contemplado, es evidente que la aplicación exclusiva que la sentencia recurrida ha hecho de la equidad para la confusa resolución del mismo, mediante el pronunciamiento primero de su fallo (que ha sido transcrito literalmente en el fundamento jurídico primero de esta Resolución), ha sido totalmente improcedente».

última sentencia declaró que «no se alcanza a comprender ni la invocación de la equidad para desentenderse de lo pactado ni en qué pudo infringir la sentencia recurrida el art. 3.2 CC o la jurisprudencia de esta Sala al respecto, pues si hay una constante en sus sentencias es que la equidad no resulta aplicable cuando de los textos legales se deduzca claramente la resolución de los puntos en litigio, requiriendo por tanto la equidad una ponderación sumamente prudente y restrictiva».¹³²

Sobre la base de tal postura restrictiva, se advierte que no existe Ley que remita a la equidad en la aplicación de la técnica del levantamiento del velo, aun cuando el artículo 3.2 del CC establece que «las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la Ley expresamente lo permita».¹³³

Con esta fórmula, el legislador prohíbe al juzgador motivar sus resoluciones sobre la base exclusiva del principio de equidad, por más que el propósito de éste sea superar el rigor de la Ley para alcanzar la tan anhelada Justicia. Sin embargo, el TS ha venido soslayando la formalidad injusta en virtud de la técnica del levantamiento del velo, sin que exista habilitación legal expresa para ello, aun cuando la equidad es parte de su fundamentación jurídica.

En principio, pudiéramos pensar que las sentencias que declaran la técnica del levantamiento del velo conculcan el artículo 3.2 del CC, ya que utilizan la equidad sin habilitación expresa de la Ley. No obstante, opinamos que el empleo conjunto y simultáneo de la equidad, buena fe, fraude de ley, abuso del derecho y ejercicio antisocial del mismo evidencia que la equidad no es el fundamento jurídico exclusivo de la técnica que ahora analizamos, singularidad que posibilita, a nuestro entender, su empleo.¹³⁴

¹³² Vid. (RJ 2002\10752).

¹³³ Ha observado dicho extremo SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 51.

¹³⁴ En este sentido, compartimos la opinión de ZORNOZA PÉREZ, quien sostiene, a nuestro juicio muy acertadamente, que «en cuanto a la llamada a la equidad como fundamento del levantamiento del

5.2.2.- Fraude de ley.

Otro criterio que sirve al Tribunal Supremo para subordinar la seguridad jurídica a la justicia es el fraude de ley. Dicho principio se regula en el artículo 6.4 del CC, el cual dispone que *«los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir»*.

Esta figura exige observar, por tanto, los siguientes elementos: uno o varios actos encaminados a burlar la Ley, una norma de cobertura que disfraza la acción de legalidad y una norma defraudada al amparo de la anterior.¹³⁵ Aún cuando el precepto se refiera a *«los actos»*, creemos que no señala un forzoso plural, si bien es cierto que lo habitual será que el sujeto supere el propósito de la Ley mediante una sucesión de actos concatenados, ya que dicho enmarañamiento ocultará mejor su ánimo fraudulento.

En nuestro caso, la norma de cobertura será el artículo 35 del CC¹³⁶, precepto que se refiere a las entidades con personalidad jurídica. Dicho atributo dota de individualidad propia a la entidad, le confiere autonomía jurídica para actuar en su

velo, es cierto que se trata de un elemento que habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, según ordena el art. 3.2 del CC, pero no lo es menos que el citado precepto prohíbe que las resoluciones de los tribunales descansen de manera exclusiva en ella, salvo que “la ley expresamente lo permita”. Seguramente por ello, la jurisprudencia del TS apela, junto a la equidad, a principios y valores, a instituciones jurídica del más variado carácter, para ocultar que el levantamiento del velo es una solución que no estaba prevista por el legislador, elaborada para un supuesto en que la ley no había previsto el recurso a la equidad, lo que basta para poner de manifiesto la inconsistencia jurídica del planteamiento que el TS ha tomado como base». ZORNOZA PÉREZ, J.: op. cit., pg. 3.

¹³⁵ Se ha referido a los requisitos que exige observar el fraude de ley BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 257 - 261.

¹³⁶ Según el artículo 35 del Código Civil: *«Son personas jurídicas:*

1.º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley.

Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

2.º Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independientemente de la de cada uno de los asociados».

nombre y le atribuye un patrimonio autónomo constituido por las aportaciones de los socios.¹³⁷

Por su parte, la norma defraudada será el artículo 1.911 del CC¹³⁸, ya que el sujeto pasivo de la técnica del levantamiento del velo tratará de eludir su responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública por las deudas de la sociedad.¹³⁹ En virtud del señalado propósito, alegará que la acción fraudulenta la ha llevado a cabo la entidad con personalidad jurídica, aduciendo que el artículo 35 del CC le confiere individualidad propia.

Finalmente, el sujeto que realiza el fraude de ley debe perseguir el evitar la norma defraudada, intención que vehiculará disfrazando la acción de legalidad a través de la norma de cobertura.¹⁴⁰ Dicho requisito subjetivo dificultará sin duda la acción de fraude de ley, ya que el sujeto activo de la misma deberá probar el señalado elemento intencional, el cual siempre es complicado demostrar.

La declaración de fraude de ley supondrá la desaparición de la apariencia de legalidad de los actos realizados al amparo de la norma de cobertura, y la aplicación de la norma defraudada. Además, podrá llevar aparejada la nulidad de los actos realizados y la indemnización por daños y perjuicios al perjudicado.¹⁴¹

Dicha declaración requiere que se haga judicialmente, debiéndolo instar el perjudicado por la actuación fraudulenta. Esta acción se encauzará según el juicio

¹³⁷ BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F.: *op. cit.*, pg. 305.

¹³⁸ El artículo 1.911 del CC establece que «del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros».

¹³⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 54.

¹⁴⁰ Dicha conclusión la alcanzamos por el empleo de expresiones como «al amparo», «que persigan» y «eludir». En este sentido, compartimos la opinión de BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, *cit.*, pg. 261.

¹⁴¹ Así, SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 53.

declarativo que corresponda, pues no existe una acción específica para declarar la figura que ahora analizamos.¹⁴²

Sobre la base del artículo 6.4 del CC, sorprende que el Tribunal Supremo utilice el fraude de ley para justificar el empleo de la técnica del levantamiento del velo, ya que el artículo 1.911 del CC no determina superar el hermetismo de la personalidad jurídica y alcanzar su sustrato, sino que solamente responsabiliza universalmente a la entidad instrumental con personalidad jurídica propia.¹⁴³ Sin embargo, opinamos que el empleo conjunto y simultáneo de las nociones jurídicas básicas que ahora analizamos revela que el fraude de ley no es el fundamento jurídico directo de la técnica judicial que venimos examinando, sino tan sólo un referente inconcreto que sirve para guiarla. Consideramos que esta función de referencia soslaya la obligación de aplicar la norma defraudada, pues el cometido del fraude de ley en la técnica del levantamiento del velo es precisamente acomodar sus consecuencias jurídicas a las circunstancias.

5.2.3.- La buena fe.

En tercer lugar, la buena fe se incluye en el artículo 7.1 del CC: «*los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe*». Dicho principio constituye un modelo de conducta social de obligado cumplimiento¹⁴⁴, el cual limita el ejercicio de los derechos subjetivos, ya que impide el uso contrario a la conducta considerada arquetipo.¹⁴⁵

¹⁴² BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 262.

¹⁴³ Recordemos que la consecuencia jurídica del artículo 6.4 del CC es la aplicación de la norma defraudada, y que el artículo 1.911 del CC es la norma que se trata de eludir en nuestro caso.

¹⁴⁴ Para DÍEZ PICAZO y GULLÓN, la buena fe es un «*standard jurídico, es decir, un modelo de conducta social o, si se prefiere, una conducta socialmente considerada como arquetipo, o también una conducta que la conciencia social exige conforme a un imperativo ético dado*». DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 434.

¹⁴⁵ Se ha referido a la buena fe como límite al ejercicio de los derechos subjetivos SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 52.

Este *standard* jurídico actúa de límite al ejercicio de los derechos subjetivos en tres situaciones: prohibición de ir contra los actos propios, retraso desleal y abuso de la nulidad por motivos formales.¹⁴⁶

La prohibición de ir contra los actos propios exige coherencia entre el ejercicio de los derechos subjetivos y la conducta del titular de los mismos. Esta regla prohíbe, valga la redundancia, cualquier pretensión contraria a la conducta de éste.¹⁴⁷

Por su parte, el retraso desleal alude al principio de seguridad jurídica, a la confianza que el tiempo produce en el adversario de que el titular no ejercerá su derecho. Esta conducta omisiva hace inadmisibles el posterior ejercicio del mismo, una vez transcurrido el plazo de prescripción de éste.

Finalmente, es contraria también a la buena fe la acción de nulidad contra el negocio jurídico cumplido voluntariamente a sabiendas de que presentaba un defecto que lo invalidaba. Consideramos que esta conducta no merece una mención especial, pues se trata de un supuesto de prohibición de ir contra los actos propios.¹⁴⁸

El escueto artículo 7.1 del CC ni siquiera contempla cuál es la consecuencia jurídica de aplicar el instituto de la buena fe al caso concreto, si bien la consecuencia más amplia consiste en declarar la antijuricidad de la conducta contraria a la socialmente considerada como arquetipo. No obstante, conviene matizar que la buena fe

¹⁴⁶ Sobre la base de la doctrina jurisprudencial alemana, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN han distinguido estos tres límites al ejercicio de los derechos subjetivos por contravenir el principio de la buena fe. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 435.

¹⁴⁷ A nuestro juicio, las conductas que justifican el empleo de la técnica del levantamiento del velo constituyen supuestos de prohibición de ir contra los actos propios, ya que los miembros de la entidad con personalidad jurídica propia conducen a ésta para que realice una determinada acción fraudulenta y, posteriormente, aducen que dicha acción es ajena. En este sentido, compartimos la opinión de SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 52.

¹⁴⁸ Efectivamente, el ejercicio de la acción de nulidad con posterioridad al cumplimiento del negocio jurídico a sabiendas de que existía un defecto de invalidez constituye, a nuestro entender, una pretensión contraria a la conducta llevada a cabo por el legitimado activamente con anterioridad.

se incorpora, en ocasiones, al supuesto de hecho de determinadas normas jurídicas, las cuales llevan aparejadas consecuencias jurídicas concretas, ajustándose, de este modo, las consecuencias jurídicas a la situación concreta regulada.¹⁴⁹

Dejando a un lado estos supuestos especiales, los cuales regulan expresamente sus consecuencias jurídicas, la declaración de antijuricidad de la conducta contraria a la buena fe supondrá la inadmisibilidad del ejercicio del derecho, del deber o de la obligación. Este resultado pudiera conllevar también el establecimiento de preferencias entre derechos cuando exista conflicto entre ellos, la paralización de su concreto ejercicio y/o la nulidad del acto realizado. Además, la tacha de antijuricidad de la conducta realizada dará lugar al nacimiento de la responsabilidad civil, siempre que se produzcan daños y perjuicios.¹⁵⁰

A nosotros no nos sorprende que el Tribunal Supremo utilice el principio de la buena fe para justificar el empleo de la técnica del levantamiento del velo, ya que dicho instituto constituye un verdadero límite o frontera en la aplicación de las normas jurídicas o en el ejercicio de los derechos subjetivos. En virtud del mismo, el juzgador acomodará la dúctil técnica del levantamiento del velo a las circunstancias, utilizándolo como referente inconcreto para habilitar soluciones extremas y excepcionales.

5.2.4.- Abuso del derecho y ejercicio antisocial del mismo.

Finalmente, el abuso del derecho se regula en el artículo 7.2 del CC, en virtud del cual *«la ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente*

¹⁴⁹ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 272.

¹⁵⁰ *Ibid.*, pg. 273.

indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso». Dicho instituto se refiere, por tanto, a todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho.

Esta figura revela implícitamente la posibilidad de que un derecho subjetivo se ejerza normal o anormalmente. Será anormal el ejercicio que exceda los límites normales de un derecho, conducta que según el artículo 7.2 del CC deberá ser reprimida. La concreción de los límites que permitan discernir cuándo el ejercicio de un derecho es normal o anormal corresponde a la jurisprudencia.¹⁵¹

El abuso del derecho se predica de aquel ejercicio contrario a la posición de poder que el derecho subjetivo ejercitado comporta, lo cual supone un ejercicio antisocial del mismo y contrario a su función económico-social.¹⁵² Constituye, en virtud del Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 22 de junio de 2.010, *«un límite al derecho subjetivo, y de ahí su carácter de remedio extraordinario, su índole excepcional y su alcance singularmente restrictivo»*.¹⁵³

Según el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 20 de febrero de 1.997, *«los derechos subjetivos, aparte de sus límites legales, con frecuencia defectuosamente precisados, tienen otros de orden moral, teleológico y social, y que incurre en responsabilidad el que, obrando al amparo de una legalidad externa y de un aparente ejercicio de su derecho, traspasa en realidad los linderos impuestos al mismo por la equidad y la buena fe, con daño para terceros o para la sociedad»*.¹⁵⁴

¹⁵¹ Así, DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *op. cit.*, pg. 437.

¹⁵² SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 52.

¹⁵³ Vid. (RJ 2010\4900).

¹⁵⁴ Vid. (RJ 1997\1244).

La apreciación del abuso del derecho exige observar, a tenor del Fundamento de Derecho Noveno de la anterior STS de 22 de junio de 2.010, la anormalidad en el ejercicio del derecho y la voluntad de perjudicar o ausencia de interés legítimo.¹⁵⁵ Se trata de un principio que los Tribunales utilizan más para negar la aplicación de la técnica del levantamiento del velo que para argumentar su aplicación.¹⁵⁶

Las sentencias del Tribunal Supremo que han aplicado la técnica del levantamiento del velo han aludido al abuso del derecho y al ejercicio antisocial del mismo, utilizando el artículo 7.2 del CC como soporte normativo de ambos. Aun cuando el indicado artículo se refiere a ambas figuras, separándolas por la conjunción «o», la STS de 23 de mayo de 1.984 declaró que *«la mención que en el núm. 2 del art. 7.º del C. Civ., se hace de uno y otro separándolos por la conjunción “o”, empleada en él como alternativa, no obsta para que lo cierto sea que sin llegar a su total equiparación y como mantiene un sólido sector de la doctrina científica así como la jurisprudencial anterior a la reforma de 1973 (RCL 1973\498 y NDL 18762), sus diferencias sean tan sutiles, tan de matiz, que puede afirmarse carecen de trascendencia práctica, no impidiendo, en términos generales y a salvo las naturales excepciones, su tratamiento conjunto»*.¹⁵⁷

La consecuencia del abuso del derecho es la declaración de nulidad del negocio, también la responsabilidad del autor conforme al artículo 1.902 del CC¹⁵⁸. Además, dará lugar a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso, pudiéndose solicitar juntamente con la indemnización, con la

¹⁵⁵ Efectivamente, el Fundamento de Derecho Noveno de la anterior STS de 22 de junio de 2.010 declaró que el abuso del derecho requiere *«que la base fáctica ponga de manifiesto las circunstancias objetivas (anormalidad en el ejercicio) y las subjetivas (voluntad de perjudicar o ausencia de interés legítimo) que caracterizan su existencia, que viene determinada por la circunstancia subjetiva de ausencia de finalidad seria y legítima en el ejercicio del derecho, y por la objetiva de exceso en su ejercicio»*.

¹⁵⁶ Ha observado dicho extremo SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 53.

¹⁵⁷ Vid. (RJ 1984\2544).

¹⁵⁸ Según el artículo 1.902 del CC, *«el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado»*.

finalidad de restablecer la situación anterior deshaciendo la conducta contraria a Derecho.¹⁵⁹

Esta figura guarda una estrecha relación con el fraude de ley, pues ambas persiguen una misma finalidad: impedir que el texto normativo se utilice como una apariencia de licitud, originando lesiones no admitidas por el ordenamiento.¹⁶⁰ De hecho, tanto el fraude de ley como el abuso del derecho se regulan en el Capítulo III del Título Preliminar del CC, denominado «*eficacia general de las normas jurídicas*».

No obstante, opinamos que no son figuras del todo equiparables, ya que el abuso del derecho se utiliza cuando el ejercicio de un derecho subjetivo es antisocial, contrario a la finalidad que suscitó su existencia, causando daños a terceros. Sin embargo, el fraude de ley se emplea cuando se infringe el Derecho objetivo, cuando se pretende la inobservancia de la norma aplicable amparándose forzosamente en otra distinta.¹⁶¹

6.- ÁMBITO DE APLICACIÓN.

La ausencia de un criterio rector lo suficientemente preciso como para discernir, con claridad y seguridad, ante un caso concreto, cuándo es conveniente subordinar la seguridad jurídica a la justicia constituye, a nuestro entender, el «*talón de Aquiles*» de la técnica del levantamiento del velo. Dicha ausencia imposibilita precisar con certeza el ámbito de aplicación de la referida técnica, circunstancia que animó a la doctrina científica para elaborar los llamados «grupos de casos».¹⁶²

¹⁵⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 53.

¹⁶⁰ *Ibid.*, pg. 54.

¹⁶¹ En este sentido, compartimos la opinión de BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 253 - 254.

¹⁶² En tal sentido, CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 86.

Los «grupos de casos» son una solución propuesta por la doctrina anglosajona¹⁶³, consistente en clasificar las sentencias que declaran la técnica del levantamiento del velo según distintos criterios. Esta fórmula permite identificar frente a qué grupos de situaciones es posible declarar la señalada técnica, sirviendo de herramienta al juzgador cuando trata de decidir si aplica o no la técnica del levantamiento del velo a un supuesto concreto.

Se trata de una medida que permite solucionar en parte el principal problema que suscita el empleo de la técnica del levantamiento del velo: la inseguridad que genera el superar la personalidad del ente jurídico sobre la base de un débil argumento. Esta práctica origina una fuente de incertidumbre que atenta directamente contra el principio de seguridad jurídica.¹⁶⁴

¹⁶³ Se ha referido al origen de los «grupos de casos» HURTADO COBLES, quien afirma que *«el principal problema que se planteó en el derecho norteamericano fue el mismo que más tarde se plantearía también en el derecho continental: dónde situar el límite entre el respeto a la autonomía de la persona jurídica y dónde la posibilidad de ignorarla en determinadas ocasiones. Para resolver la cuestión [...] ha sido muy prolija la literatura jurídica norteamericana que se ha centrado en el intento de encontrar una fórmula objetiva y predeterminada previamente a su aplicación al caso concreto. Así, ha llegado a tener cierta relevancia en la praxis judicial de aquel país la relación, llevada a cabo por la doctrina sobre la base de la experiencia acumulada de anteriores resoluciones judiciales, de aquellos factores o circunstancias -standards- cuya concurrencia en cada caso concreto deberá ser exigida si se pretende que sea aplicada la doctrina del disregard al mismo. Este análisis se efectúa mediante una operación simple tipo test por la que se comparan los factores definidos previa y objetivamente con las circunstancias concurrentes en el caso concreto que se enjuicia. Su resultado nos indicará si la aplicación de la doctrina del disregard en ese supuesto de hecho analizado produciría disfunciones injustas con la finalidad del instituto de la personalidad jurídica o, en otro caso, conseguiría el resultado deseado en aras a evitar el fraude.*

Pero la calificación de vaga e imprecisa que ha merecido esta fórmula conducirá a que otros autores norteamericanos expongan su excesiva falta de rigor, por cuanto de aplicarse estas reglas de una forma taxativa quedarían excluidos muchos supuestos y, en sentido contrario, de formularse de una manera genérica, ninguna novedad aportarían entonces a la finalidad de un adecuado empleo de la doctrina del disregard.

Es por ello, y por la necesidad creciente de concretar los criterios objetivos que permitan conocer cuándo se debe levantar el velo de la sociedad, por lo que se crean en la jurisprudencia norteamericana otros conceptos o teorizaciones que intentarían aportar luz a la cuestión.[...]

*En el Derecho inglés,[...] en aras a conseguir un método objetivo en la aplicación de ésta última [la doctrina del “disregard of the legal entity”], también se hace uso por los tribunales ingleses del test denominado instrumentality rule que, a semejanza de los standards norteamericanos, pretende discernir la oportunidad o no de su utilidad en el caso concreto». HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pgs. 28 – 29, y 32.*

¹⁶⁴ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 50.

Estas clasificaciones que proponen los autores se realizan, por regla general, con mera intención práctica y sin ánimo de exhaustividad.¹⁶⁵ Entre los autores que han realizado esta ardua labor de síntesis destacamos BOLDÓ RODA, cuya clasificación, por la relevancia que ha adquirido y lo cercana que es en el tiempo, consideramos de obligado análisis.¹⁶⁶

Esta autora, quien toma como ejemplo los grupos de casos sistematizados por la doctrina alemana, distingue cuatro amplios «grupos de casos»: *confusión de personas o esferas*, con especial referencia a las sociedades unipersonales; *control o dirección efectiva externa*, situación que tiene lugar en los grupos de sociedades; *infracapitalización* y *abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley o en cumplimiento de obligaciones*.¹⁶⁷ Seguidamente nos ocuparemos de los mismos.

¹⁶⁵ Así, HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pgs. 110 - 111.

Por su parte, DE ÁNGEL YAGÜEZ considera que «no es posible elaborar un catálogo de fenómenos, situaciones o problemas en que la práctica del levantamiento del velo de la persona jurídica puede constituir instrumento adecuado o incluso necesario para la obtención de soluciones ajustadas a la justicia material». Por este motivo, la clasificación que propone «no pretende ninguna aportación dogmática propiamente dicha sobre la figura objeto de análisis- responde de forma exclusiva a la finalidad de recoger y sistematizar (desentrañando las particularidades del caso que estaba en juego) las sentencias que en los últimos años se han dictado por el Tribunal Supremo con aplicaciones, más o menos explícitas, de la doctrina que nos ocupa». DE ÁNGEL YAGÜEZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 6.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pgs. 93 y 94.

¹⁶⁶ De hecho, nuestro Alto Tribunal se refirió a los «grupos de casos» propuestos por la indicada autora en su sentencia de 29 de noviembre de 2.006 (RJ 2007\372), evidenciando la importancia de su análisis. Así, el Fundamento de Derecho Sexto de la señalada sentencia declaró que «la doctrina jurisprudencial (STS de 13 de diciembre de 1996 [RJ 1996, 9016]) admite el levantamiento del velo en cuatro grupos de casos: identidad de personas o esferas o confusión de patrimonios; control o dirección externa efectiva; infracapitalización y abuso de la personalidad jurídica en fraude de Ley o fraude de acreedores».

¹⁶⁷ A nuestro juicio, destacan igualmente los «grupos de casos» propuestos por HURTADO COBLES y DE ÁNGEL YAGÜEZ. El primero, clasifica las sentencias que declaran la técnica del levantamiento del velo sobre la base del artículo 1.089 del CC, según el origen de la obligación que se elude o se trata de eludir. En virtud de este esquema, distingue: a) Casos en los que ha sido aplicada la doctrina del levantamiento del velo por apreciarse elusión de una obligación derivada de contrato utilizando una persona jurídica como instrumento. b) Casos en los que ha sido aplicada la doctrina del levantamiento del velo por apreciarse elusión de una obligación derivada de norma legal imperativa utilizando una persona jurídica como instrumento. c) Casos en los que ha sido aplicada la doctrina del levantamiento del velo por apreciarse elusión de una obligación derivada de un acto u omisión, con intervención de culpa o negligencia, utilizando una persona jurídica como instrumento. HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 110.

Por su parte, DE ÁNGEL YAGÜEZ agrupa las sentencias que han declarado la técnica del levantamiento del velo del siguiente modo: a) Levantamiento del velo y responsabilidad civil. b) El

6.1.- CONFUSIÓN DE PERSONAS O ESFERAS.

El «grupo de casos» conocido como *confusión de personas o esferas* se refiere a dos situaciones: la imposibilidad de distinguir externamente la persona jurídica y los socios, y la confusión que produce la interrelación de los patrimonios de los mismos.¹⁶⁸ Se trata de supuestos diferentes, si bien distinguirlos es complicado a veces, de ahí que suelen analizarse conjuntamente.¹⁶⁹

Ambas situaciones, no obstante, coinciden en proyectar una apariencia externa única, originando confusión en el tráfico jurídico, ya que en realidad se trata de sujetos dotados de individualidad propia y con patrimonios autónomos separados.¹⁷⁰ Imaginamos que la señalada apariencia única, unida a la dificultad de diferenciar los

levantamiento del velo como medio para llevar a cabo la “comunicación” de la responsabilidad –u otra consecuencia de Derecho- entre una persona jurídica y sus miembros, o entre dos personas jurídicas, en razón a la “identidad” de los intereses en juego. c) La valoración ética de las conductas como objetivo de la penetración en el sustrato de la persona jurídica. d) El levantamiento del velo en casos en que la persona jurídica se tiene presente como objeto, no como sujeto de la relación controvertida. e) El levantamiento del velo en la sociedad de un solo socio o, en general, en la persona jurídica de un único miembro. f) Levantamiento del velo y tercería de dominio. Otras manifestaciones procesales. g) Levantamiento del velo y actos fiduciarios. h) El levantamiento del velo en problemas relacionados con el disfrute de bienes. i) El levantamiento del velo y confusión entre las denominaciones de personas jurídicas o empresas distintas. j) El levantamiento del velo en el orden laboral: el principio de “unidad de empresas”. k) Levantamiento del velo en el orden contencioso-administrativo. l) El levantamiento del velo en el Derecho Penal. DE ÁNGEL YÁGÜEZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 6.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pgs. 129 y ss.

¹⁶⁸ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 324.

¹⁶⁹ Se ha referido a la dificultad de diferenciar los supuestos de confusión de personas y de esferas LÓPEZ BUSTABAD, quien afirma lo siguiente: «baste advertir que trazar una línea visible y diáfana entre un supuesto de confusión de patrimonios y otro de personalidades deviene ineficaz, pues, en la mayor parte de las ocasiones, los factores a tener en cuenta se mezclan. Así las cosas, a lo largo de este apartado, nuestro objetivo es exponer conjuntamente, como si fuese un solo factor, supuestos donde se produce confusión de esferas patrimoniales y personales». LÓPEZ BUSTABAD, I.: «La doctrina del levantamiento del velo societario: análisis comparativo de la jurisprudencia española y anglosajona», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 295, 2015, pg. 499.

¹⁷⁰ Ante dichos supuestos, BOLDÓ RODA opina que los tribunales podrán levantar el velo jurídico utilizando el fácil argumento siguiente: «si el propio socio no ha respetado la independencia de la sociedad que, como persona jurídica separada de sus miembros ostenta la titularidad de un conjunto de relaciones jurídicas así como de un patrimonio, los tribunales estarán también legitimados para no respetarla, y, en consecuencia, extender la responsabilidad por deudas de la sociedad a los socios que efectivamente han llevado a cabo dicha confusión». BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 324 - 325.

supuestos de confusión de personas y de esferas, tal y como apuntamos en el párrafo anterior, han motivado que BOLDÓ RODA los estudie conjuntamente, incorporándolos al mismo «grupo de casos».

Estos supuestos son habituales en las sociedades unipersonales, donde el notable grado de influencia del socio único sobre la sociedad le permite utilizarla como instrumento para el fraude.¹⁷¹ Es indiferente que el socio único sea persona física o jurídica, dado que es posible también que una entidad con personalidad jurídica propia constituya una persona jurídica instrumental.¹⁷²

Por lo que respecta a las sociedades unipersonales, se distinguen dos etapas en la aplicabilidad de la técnica del levantamiento del velo sobre las mismas: hasta el reconocimiento de las sociedades de capital unipersonal con la LSRL¹⁷³, y desde la promulgación de la señalada Ley.¹⁷⁴ Con anterioridad a la LSRL, el Tribunal Supremo solía declarar la responsabilidad del socio único por las deudas sociales.¹⁷⁵ Sin embargo, el posterior reconocimiento de las sociedades de capital unipersonal enturbió el empleo de la técnica del levantamiento del velo sobre las mismas, ya que nuestro ordenamiento jurídico admitía expresamente dicha modalidad.

Tanto en las anteriores Leyes de Sociedades de Responsabilidad Limitada y de Sociedades Anónimas, como en la actual Ley de Sociedades de Capital subyace la

¹⁷¹ Han superado la personalidad jurídica de la sociedad unipersonal, y alcanzado al socio único, las SSTS de 7 de julio de 2.006 (RJ 2006\6384) y de 6 de abril de 2.005 (RJ 2005\2704).

¹⁷² Al respecto, DE ÁNGEL YAGÜEZ señala que las sociedades de un solo socio son las más aptas para que «*la presencia de la persona jurídica produzca efectos distorsionantes en la aplicación de reglas jurídicas del más variado género, señaladamente las que determinan la responsabilidad patrimonial de los socios de la compañía mercantil*». DE ÁNGEL YAGÜEZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997, pg. 279.

¹⁷³ Efectivamente, la LSRL obedece, principalmente, a la necesidad de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las disposiciones de la Directiva 89/667/CEE, de 21 de diciembre, sobre sociedades de capital unipersonal. Dicha Ley incorporó también la sociedad anónima unipersonal a la Ley de Sociedades Anónimas, según el epígrafe 23 de la Disposición Adicional Segunda de la misma.

¹⁷⁴ Se ha referido a dichas etapas CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pgs. 88 - 89.

¹⁷⁵ Vid. SSTS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991\4411), y 27 de noviembre de 1985 (RJ 1985\5904).

elemental preocupación por los abusos que pudiera cometer el socio único al amparo de la personalidad del ente jurídico. Esta eventualidad ha suscitado que las propias Leyes hayan adoptado medidas de protección frente a los señalados abusos, estableciendo un régimen de documentación y publicidad especial para los contratos celebrados entre la sociedad y el socio único.¹⁷⁶

A nuestro juicio, el reconocimiento legal expreso de las anteriores medidas no debe suponer, sin embargo, el desplazamiento definitivo de la técnica del levantamiento del velo, ya que dicho resorte jurídico servirá para cuando las señaladas medidas no sean suficientes.¹⁷⁷ No obstante, opinamos que el juzgador deberá agotar antes cualquier otra medida a su alcance, en virtud del carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial que venimos examinando.

6.2.- CONTROL O DIRECCIÓN EFECTIVA EXTERNA.

El «grupo de casos» titulado *control o dirección efectiva externa*, por su parte, alude fundamentalmente a los grupos de sociedades, conjunto de entidades jurídicamente independientes que son dirigidas de forma centralizada, en virtud de un complejo entramado jurídico diseñado a tal efecto. Son dos las notas características de

¹⁷⁶ Así, los artículos 128 de la LSRL, 311 de la LSA y 16 de la LSC establecen un régimen de responsabilidad distinto del general cuando existen contratos, entre el socio único y la sociedad unipersonal, que incumplen determinados requisitos de publicidad.

¹⁷⁷ En este caso, la técnica judicial del levantamiento del velo consistirá en lo siguiente: «*La teoría es simple, y consiste en que las normas que regulan las sociedades de responsabilidad limitada [...] establecen una delimitación entre el patrimonio de estas y el patrimonio personal de sus accionistas, puesto que el patrimonio social responde de las deudas de la sociedad, mientras que el patrimonio particular no responde de esas deudas. Es decir tenemos que hacer una abstracción y pintar un MURO entre ambos patrimonios, que solo puede ser franqueado por la vía del reparto de beneficios, previo pago de impuestos. Cuando este muro imaginario tiene fallas, y de vez en cuando se abre para permitir pasar patrimonio social en dirección del patrimonio particular, justo es que el Juzgado nos levante de nuevo el muro, para que se vuelvan a comunicar los patrimonios pero esta vez en sentido inverso; y sin poner el límite de que solo tiene que volver lo que antes ha pasado, puesto que sería en la mayoría de los casos indeterminable, y puesto que es una acción disuasoria para evitar que se generalicen dichas actuaciones*». Así, GARCÍA VICENTE, J.: *Responsabilidad solidaria y el levantamiento del velo en la jurisdicción social*, 1.ª edic., Editorial J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2003, pg. 89.

la figura que ahora analizamos: independencia de las entidades que forman el grupo y dirección centralizada.¹⁷⁸

Existen dos clases de grupos de sociedades: centrípetos y centrífugos.¹⁷⁹ Los primeros, tienen lugar normalmente a raíz de la absorción o fusión con otras sociedades. Los segundos, en cambio, se crean al abrir filiales o sucursales. En ambos casos, no obstante, deberán observarse las notas definitorias anteriores, las cuales distinguen los grupos de sociedades de otras uniones de sociedades, valga la redundancia.¹⁸⁰

Se trata de una fórmula indudablemente útil, asociada normalmente al progreso, ya que permite acomodar las estructuras empresariales a las exigencias cada vez mayores de un mercado globalizado.¹⁸¹ Dicha figura, sin embargo, es utilizada en ocasiones como instrumento para el fraude, pues las distintas personalidades que integran el grupo cabrá usarlas para defraudar acreedores o evadir impuestos.

El señalado juego de personalidades hará que se confundan el presente «grupo de casos» y el anterior de *confusión de personas o esferas*, los cuales se solapan a menudo.¹⁸² La referida organización posibilitará, por ejemplo, que las empresas del grupo se facturen a precio político, y no de mercado, a fin de evitar que presenten beneficios o pérdidas, o que se emitan entre ellas facturas ficticias para eludir el pago de impuestos.¹⁸³

¹⁷⁸ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 387 - 388.

¹⁷⁹ Se ha referido a los grupos de sociedades centrípetos y centrífugos HURTADO COBLES. Véase en *El levantamiento del velo y los grupos de empresas*, 1.ª edic., Editorial Bosch, Barcelona, 2005, pg. 33.

¹⁸⁰ Así, BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 388.

¹⁸¹ Según HURTADO COBLES, «el grupo empresarial aparece ante nosotros como un sujeto económico y jurídico cada vez más visible, más notorio y habiéndose erigido protagonista no sólo de nuestra vida industrial, sino también de nuestra vida socio – política. Desde el punto de vista económico el grupo de empresas es un fenómeno tan característico y necesario en el entramado de las actuales estructuras económicas modernas que, por responder a las exigencias de mayor eficacia de los sistemas productivos, se ha hecho del todo indispensable para cualquier país económicamente desarrollado». HURTADO COBLES, J.: *El levantamiento del velo y los grupos...*, cit., pg. 34.

¹⁸² En tal sentido, LÓPEZ BUSTABAD, I.: *op. cit.*, pg. 505.

¹⁸³ Otros fraudes en el seno de los grupos de sociedades son:

Frente a las apuntadas acciones fraudulentas, la técnica del levantamiento del velo permitirá al perjudicado responsabilizar a la sociedad dominante, considerando que ésta y la sociedad controlada proyectan una apariencia externa única.¹⁸⁴ El indicado entramado, no obstante, deberá ser el resultado de controlar la entidad subordinada de manera efectiva, a modo de instrumento para el fraude.¹⁸⁵

La mera demostración de la existencia de un grupo de sociedades no bastará, por tanto, para declarar la técnica judicial que venimos examinando, sino que es preciso probar el fraude. Dicho requisito lo consideramos de suma importancia, pues obligar a una sociedad a pagar la deuda de otra a causa de pertenecer al mismo grupo pudiera suponer, a nuestro entender, la extinción de la figura que ahora analizamos, la cual reporta importantes beneficios en el tráfico mercantil, tal y como avanzamos con anterioridad.

«- Cuando se obligue a las empresas del grupo, a comprar productos de una tercera empresa, a precios más caros que los del mercado, por otros compromisos; por ejemplo una deuda pendiente en un proceso concursal anterior que se paga mediante el incremento en la facturación.

- Cuando en definitiva se alteran o maquillan los resultados económicos del grupo, a los efectos de que en la publicidad no aparezcan empresas en pérdidas.

- Cuando se confunden los gastos de las empresas entre si, con facturación entrecruzada, etc».
Vid. GARCÍA VICENTE, J.: *op. cit.*, pg. 91.

¹⁸⁴ Al respecto, BOLDO RODA afirma que *«se recogen en este supuesto aquellos casos en los que la voluntad de la sociedad controlada es la voluntad de la sociedad dominante, por lo que la primera no perseguirá sus propios intereses, sino que su actuación estará dirigida a satisfacer intereses ajenos a ella, los de su sociedad dominante. La aplicación a estos supuestos de la doctrina del levantamiento del velo llevaría a que la responsabilidad por deudas de la sociedad dominada fuera soportada por su sociedad dominante»*. BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, *cit.*, pg. 387.

¹⁸⁵ Así lo declaró la STS de 29 de julio de 2.005 (RJ 2005\6561), la cual sostuvo que la mera constatación de un grupo de sociedades no habilita utilizar la técnica del levantamiento del velo, sino que es necesario también demostrar el fraude. De este modo, el Fundamento de Derecho Segundo de la referida sentencia afirmó lo siguiente: *«En efecto, como declaró la Audiencia Provincial en la sentencia recurrida, los grupos de sociedades no son por si solos constitutivos de fraude y la recurrente no ofrece argumentación que justifique considerar que la alegada deuda de D. Imanol sea precisamente de la sociedad actora»*.

Por su parte, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 15 de marzo de 2.002 (RJ 2002\2477) dispuso que *«ha de recordarse lo declarado en la sentencia de 17 de octubre 2000 (RJ 2000, 8046) en el sentido de que el «levantamiento del velo» se aplica cuando consta probado que la sociedad en cuestión carece de funcionamiento real e independiente respecto de la otra persona que la controla, con lo que se convierte en simple instrumento de otra u otros para actuar en el tráfico mercantil sin voluntad ni personalidad propia, lo que no se ha probado en el presente caso, semejante al examinado en la sentencia de 22 junio 1998, en que no prosperó el recurso de casación»*.

6.3.- INFRACAPITALIZACIÓN.

Por lo que respecta al «grupo de casos» rotulado *infracapitalización*, existen dos tipos, la infracapitalización nominal y la infracapitalización material¹⁸⁶, las cuales presentan importantes diferencias, tal y como veremos a continuación. La infracapitalización material es la más habitual, de ahí que prestemos especial atención a la misma.

Pues bien, la infracapitalización nominal tiene lugar cuando se dota a la entidad del patrimonio suficiente para el desarrollo de la actividad, pero dichos recursos provienen de créditos con los propios socios. Dicha argucia jurídica les permitirá beneficiarse de la condición de acreedores ante un eventual concurso mercantil¹⁸⁷, si bien la técnica del levantamiento del velo posibilitará afectar los fondos de los socios – acreedores a la deuda de la sociedad.¹⁸⁸

La infracapitalización material, por su parte, se produce cuando los socios no dotan a la sociedad de los recursos necesarios para el desarrollo de su actividad, ni por la vía de los recursos propios, ni por la vía de los recursos ajenos.¹⁸⁹ Dicha modalidad acontece, en definitiva, cuando existe una «desproporción entre capital social y obra acometida»¹⁹⁰ o, según afirma LÓPEZ BUSTABAD, «cuando el capital social es ilusorio, escaso o exiguo en términos de comparación con el negocio que se pretende llevar a cabo y los riesgos que supone».¹⁹¹

¹⁸⁶ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 425.

¹⁸⁷ En efecto, la condición de socio-acreedor les permite concurrir con los verdaderos acreedores en caso de concurso mercantil, posición que no ocuparán si dotan de recursos a la sociedad mediante la oportuna ampliación de capital. En este caso, sus derechos como socios ante situaciones de insolvencia quedarían postpuestos a los verdaderos acreedores. *Ibid.*, pgs. 426 y 429.

¹⁸⁸ Así, CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 93.

¹⁸⁹ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 425 – 426.

¹⁹⁰ Vid. Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 14 de abril de 2.004 (RJ 2004\2624).

¹⁹¹ LÓPEZ BUSTABAD, I.: *op. cit.*, pg. 501.

Dicha insuficiencia patrimonial existirá desde la constitución de la sociedad o con posterioridad, situación que se conoce como descapitalización, acción que responde, la mayoría de las veces, al propósito de perjudicar a terceros.¹⁹² La mera descapitalización, no obstante, no bastará para «levantar el velo», sino que es preciso demostrar el fraude, elemento subjetivo que habrá de probarse siempre¹⁹³, si bien reviste especial importancia en este caso, de ahí que nos refiramos también al mismo en el presente subepígrafe.¹⁹⁴

Frente a la señalada infracapitalización material, la técnica del levantamiento del velo permitirá al juzgador responsabilizar a los socios por las deudas de la sociedad.¹⁹⁵ De este modo, la indicada técnica judicial se erige como una herramienta indudablemente útil, capaz de neutralizar la formalidad injusta ante la referida descapitalización en fraude de acreedores.

En cualquier caso, nos sorprende que el supuesto más habitual no venga correctamente definido en sus contornos, es decir, que la jurisprudencia no haya fijado el déficit que deberá presentar el capital social para «levantar el velo». Dicha omisión atenta directamente, a nuestro entender, contra el principio de seguridad jurídica¹⁹⁶, pues

¹⁹² GIL DEL CAMPO, M.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2007, pg. 144.

¹⁹³ Vid. *Infra*, epígrafe 7 del presente capítulo.

¹⁹⁴ Al respecto, el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la STS de 30 de mayo de 2.012 (RJ 2012\6548) declaró que «no es suficiente la insolvencia de la sociedad y la supuesta solvencia del Sr. Pedro para advertir este abuso, es necesario algo más que ni siquiera se ha llegado a aducir en la demanda. De facto, los hechos aducidos en la demanda, al margen de su acreditación, no justifican por sí solos el levantamiento del velo pretendido. Razón por la cual procede desestimar el recurso de casación».

¹⁹⁵ Así, CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 93.

¹⁹⁶ Se refirió también a la posible infracción del principio de seguridad jurídica el Fundamento de Derecho Tercero de la SAP de Salamanca de 31 de mayo de 2.001 (JUR 2001\201788), el cual dispuso lo siguiente: «Cuestión distinta es la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica para la solución de situaciones de infracapitalización material (como podría ser el caso de autos), siguiendo la tendencia (no poco discutida) de los tribunales estadounidenses y alemanes justificada generalmente en la función de garantía del capital social frente a terceros. Se trataría de penetrar el velo de la personalidad social para extender la responsabilidad por las deudas sociales a su socio o socios (que responderían así personal e ilimitadamente con todo su patrimonio) en aquellos casos en que éstos no hubiesen dotado a la sociedad ("ab origine" o, posteriormente, durante el funcionamiento regular de la organización) de los recursos patrimoniales necesarios (vía capital social u

confiere al juzgador la oportunidad de soslayar la personalidad jurídica sobre la base de una valoración totalmente subjetiva.¹⁹⁷

6.4.- ABUSO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN FRAUDE DE LEY O EN INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES.

Por último, el «grupo de casos» denominado *abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley o en incumplimiento de obligaciones* sirve de cláusula de cierre al sistema propuesto por BOLDÓ RODA, dado que alberga situaciones sin espacio en las demás categorías.¹⁹⁸ Dicho grupo distingue claramente dos supuestos: por un lado, el abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley, y por otro lado, el abuso de la personalidad jurídica en incumplimiento de obligaciones, tanto contractuales como extracontractuales.

El carácter residual de la presente categoría no resta, sin embargo, importancia a la misma. De hecho, es habitual que los Tribunales declaren la técnica del levantamiento del velo sobre la base del referido «cajón de sastre». Además, la extensión del «grupo de casos» que ahora analizamos al abuso de la personalidad

otras vías de financiación externa) para llevar a cabo con relativa solvencia el objeto social; se trataría, en definitiva, de apreciar un abuso de la institución del capital social por parte del socio o socios, quedando sin fundamento -por razón de ese abuso fraudulento de terceros intereses- la exclusión de responsabilidad personal de los socios por las deudas sociales consagrada en los arts. 1 LSA y LSRL como característica inherente o principio configurador básico de la sociedad de capital (exceptuado en situaciones puntuales de irregularidad, ex arts. 16 LSA y 11.3 LSRL o de falta de publicidad registral de la unipersonalidad sobrevenida, ex arts. 129 LSRL y 311 LSA). La Sala entiende que la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en tales situaciones resulta muy discutible por excesivamente delicada, en tanto exige una apreciación sumamente subjetiva del Juzgador, susceptible de trascender los difusos linderos de lo permitido en el terreno de la justicia material y de afectar gravemente a la seguridad jurídica». (El subrayado es nuestro).

¹⁹⁷ En tal sentido también, LÓPEZ BUSTABAD, I.: *op. cit.*, pg. 503.

¹⁹⁸ Al respecto, la autora afirma que «se incluyen en esta última categoría los casos en los que se utiliza la persona jurídica para eludir el cumplimiento de obligaciones legales, contractuales e incluso extracontractuales, en supuestos en los que no concurren las situaciones de socio único, grupos de sociedades o infracapitalización». BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 458.

jurídica en incumplimiento de obligaciones extracontractuales amplía considerablemente su ámbito de aplicación.¹⁹⁹

No obstante, este grupo se refiere, fundamentalmente, a las acciones en fraude de ley.²⁰⁰ Las señaladas acciones consisten, tal y como vimos anteriormente, en eludir la norma defraudada amparándose en la interpretación forzada de la norma que presta cobertura.²⁰¹

A nuestro juicio, las acciones en fraude de ley no precisan declarar la técnica del levantamiento del velo, ya que existe una figura que permite aplicar la norma defraudada respetando escrupulosamente la Ley. Consideramos que cualquier otra solución contravendría claramente el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial que estudiamos en el capítulo actual.

Para terminar, opinamos que los «grupos de casos» son un trabajo más que encomiable, pues responden al propósito de compatibilizar la técnica del levantamiento del velo y el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, creemos que no colman las exigencias del referido principio, ya que están configurados en términos tan generales que confieren amplios poderes discrecionales al juzgador. Por esta razón, abogamos porque el legislador regule la acción de levantar el velo, si bien dicha opción reducirá notablemente su eficacia, dado que el juzgador deberá proceder sobre la base de una rígida norma escrita.

¹⁹⁹ Se ha referido a la amalgama de supuestos que alcanza el «grupo de casos» que ahora examinamos, y a algunas sentencias del Tribunal Supremo que han «levantado el velo» sobre la base del mismo, LÓPEZ BUSTABAD, I.: *op. cit.*, pgs. 506 - 507.

²⁰⁰ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, *cit.*, pg. 457.

²⁰¹ Vid. *Supra.*, epígrafe 5.2.2 del presente capítulo.

7.- PROCEDIMIENTO PARA LEVANTAR EL VELO JURÍDICO.

La ausencia de un procedimiento específico para declarar la técnica del levantamiento del velo, unido al carácter multidisciplinar y la amplitud funcional de la misma, comportan que los cauces para superar la formalidad injusta sean múltiples y muy variados.²⁰² Dicha amplitud obligará al solicitante determinar la jurisdicción, la competencia de los tribunales y el procedimiento según las reglas de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial²⁰³ (en adelante, LOPJ)²⁰⁴ y las leyes adjetivas de la jurisdicción de que se trate.²⁰⁵

Tienen legitimación activa para solicitar la declaración de la técnica que ahora analizamos cualquier persona física o jurídica, con capacidad jurídica y procesal suficientes. Dicha solicitud provendrá de una o varias personas, no pudiéndose tramitar de oficio²⁰⁶, y deberá incorporarse a la demanda, a la contestación a la demanda o a la reconvencción, según el solicitante sea demandante o demandado.²⁰⁷

²⁰² Sobre este asunto, véase HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pgs. 79 - 80.

²⁰³ B.O.E. de 2 de julio de 1.985, núm. 157.

²⁰⁴ Se refiere a la jurisdicción de los Juzgados y Tribunales el artículo 9 de la LOPJ.

²⁰⁵ El carácter multidisciplinar de la técnica del levantamiento del velo ha supuesto que las distintas Salas del Tribunal Supremo se hayan pronunciado sobre la misma. Así, han confirmado o desestimado resoluciones de los tribunales inferiores que han declarado la referida técnica las sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012 (RJ 2013\217), 22 de mayo de 2009 (RJ 2010\662), 10 de diciembre de 2007 (RJ 2008\652) y 15 de diciembre de 2006 (RJ 2007\429).

En el ámbito civil, por su parte, se han referido a la técnica del levantamiento del velo, entre otras, las SSTs de 3 de enero de 2012 (RJ 2013\1628), 13 de diciembre de 2012 (RJ 2013\1249), 16 de julio de 2012 (RJ 2012\8851), 7 de junio de 2011 (RJ 2011\4395), 7 de junio de 2011 (RJ 2011\4395), 1 de junio de 2011 (RJ 2011\7369) y 16 de junio de 2010 (RJ 2010\5402).

Han analizado también el empleo de la técnica que venimos examinando las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2011 (RJ 2012\1209), 28 de enero de 2011 (RJ 2011\509), 28 de octubre de 2010 (RJ 2010\7742), 28 de octubre de 2010, 7 de octubre de 2010 (RJ 2010\7034) y 25 de marzo de 2010 (RJ 2010\6327).

Finalmente, se han pronunciado sobre la técnica del levantamiento del velo en el ámbito social las STS de 18 de febrero de 2014 (RJ 2014\1644), 29 de enero de 2014 (RJ 2014\1291), 19 de diciembre de 2013 (RJ 2013\8360), 27 de mayo de 2013 (RJ 2013\7656), 20 de marzo de 2013 (RJ 2013\2883), 20 de enero de 2003 (RJ 2004\1825) y 6 de marzo de 2002 (RJ 2002\4659).

²⁰⁶ Se ha referido a la imposibilidad de declarar la técnica del levantamiento del velo de oficio el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 28 de febrero de 2008 (RJ 2008\4034), el cual dispuso lo siguiente: «*esta falta de invocación de la doctrina del levantamiento del velo en los escritos alegatorios*

A dichas personas les atañe demostrar los elementos que permitirán al Juzgador declarar la técnica que venimos examinando²⁰⁸, es decir, el abuso de la personalidad del ente jurídico, el daño o perjuicio causado al interesado y el nexo causal que debe existir entre el referido abuso y el daño ocasionado.²⁰⁹ Estos extremos deberán probarlos sobre la base de una prueba directa.²¹⁰

Además, la doctrina del Tribunal Supremo exige demostrar también que el sujeto pasivo actuó con intención de perjudicar al interesado, pues la técnica del levantamiento del velo requiere *«una valoración jurídica “strictu sensu”, ya que no sólo se tienen en cuenta los factores y circunstancias de hecho revelados por los instrumentos de prueba sino que son producto de una elaboración que penetrando en la intencionalidad de los agentes o personas que constituyen el elemento subjetivo*

de las partes, impide hacer efectivas las consecuencia dañosas a quien nada tiene que ver con los hechos. El respeto al principio de que la justicia civil es rogada, con sus repercusiones en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 de la Constitución Española (RCL 1978,2836), impide que el Tribunal de Instancia pueda entrar de oficio ni proceder a ese levantamiento, si ninguna de las partes en el proceso ha planteado la utilización de una persona jurídica como ficción encaminada al fraude, al perjuicio, o el daño, sin olvidar las complejas situaciones de hecho y de derecho para llegar a la conclusión de que se ha producido un fraude o un abuso de la personalidad».

No obstante, la STS de 22 de febrero de 2.007 (RJ 2007\2233) niega que el interesado deba solicitar expresamente la aplicación de la técnica del levantamiento del velo, bastando con aportar al procedimiento los argumentos suficientes para declararla. Así, el Fundamento de Derecho Segundo de la referida sentencia afirmó que *«en el caso, la sentencia se ajusta a las pretensiones formuladas, pues no concede algo distinto de lo pedido, ni más de lo pedido, ni deja sin resolver alguna de las cuestiones planteadas y tiene su punto de apoyo en los hechos señalados y en la causa petendi sustancial que ha sido esgrimida: la existencia de una deuda de la sociedad cuya responsabilidad por incumplimiento alcanza a los socios. No se funda tampoco la sentencia recurrida en argumentos que, al no haber sido alegados, puedan haber producido indefensión, ni constituir una aplicación extralimitada del principio iura novit curia».*

²⁰⁷ HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 88.

²⁰⁸ En tal sentido, compartimos la opinión ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, quien sostiene que *«la regla general en materia de carga de la prueba es la de que los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a la pretensión deducida en la demanda, deben ser probados por el actor, originario o reconviniante [...]».* ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: *«El levantamiento del velo y el principio dispositivo en el proceso civil español»*, *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 5, 2012, pg. 26.

²⁰⁹ Según el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 31 de marzo de 2.008 (RJ 2008\4064), la técnica del levantamiento del velo *«requiere, para que pueda permitir la apreciación de una responsabilidad civil, que exista un abuso, -mal uso-, de la personalidad de la sociedad, se haya producido un daño o perjuicio para un tercero, y un nexo causal entre dicho abuso y el daño».*

²¹⁰ Véase en ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: *Abuso de personificación, levantamiento del velo...*, cit., pg. 141.

*gerencial de los Entes comerciales involucrados en los negocios de los mismos, trata de evitar la fraudulencia legal, el abuso del derecho y en definitiva el perjuicio social y económico que de ellos se derivan».*²¹¹

Se trata, a nuestro entender, de un elemento fundamental en la configuración de la técnica del levantamiento del velo, ya que distingue la insolvencia punible de aquella que no lo es. El abuso de la personalidad jurídica y el daño ocasionado al interesado no posibilitarán, por sí mismos, el responsabilizar a los socios por las deudas de la sociedad.²¹²

La prueba del señalado elemento intencional habrá de realizarse por medio de indicios, ya que difícilmente el sujeto pasivo confesará su intención fraudulenta.²¹³ Consideramos que dicho requisito subjetivo dificultará, sin duda, el empleo de la técnica del levantamiento del velo, pues se trata de un elemento difícil de acreditar.

²¹¹ Vid. STS de 12 de noviembre de 1.991 (RJ 1991\8234).

Se han referido también a la intención fraudulenta del sujeto pasivo de perjudicar al interesado las SSTS de 25 de junio de 2010 (RJ 2010\5413), 18 de mayo de 2006 (RJ 2006\5878) y 5 de mayo de 2.006 (RJ 2006/4050). Concretamente, ésta última sentencia declaró que «no se entiende, cualquiera que sea el sustrato personal de una y otra de aquellas dos sociedades, donde radica la finalidad fraudulenta o intención de perjudicar los derechos e intereses de la recurrente por medio de esa creación de un nuevo ente societario. En consecuencia, se desestima el motivo».

²¹² En este sentido, compartimos la opinión de MENESES VADILLO, quien apunta que «la mera ficción o instrumentalidad de la sociedad, en el sentido de no tener voluntad independiente de sus socios, no es suficiente para la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, y así lo ha expresado la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2001; se debe dar un abuso en la utilización en la forma societaria, abuso que no recae en la mera producción de perjuicios a terceros por el uso o interposición de la forma social, siempre que los incumplimientos contractuales obedezcan a la explotación regular de una empresa mercantil por muchas deudas que la misma haya generado para terceros. Explotación regular que habrá que entender existe siempre que la misma no se haya desarrollado con lucro ilegítimo para los socios, aunque la explotación mercantil no fuere económicamente adecuada, pues entendemos que el derecho no puede sancionar con la responsabilidad personal por deudas simplemente al mal empresario, sino al empresario doloso o corrupto que usa la limitación de responsabilidad como salvaguarda de un ilegítimo enriquecimiento». MENESES VADILLO, A.: *op. cit.*, pg. 234.

²¹³ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: «El levantamiento del velo y el principio...», *cit.*, pgs. 27 - 28.

Por su parte, tienen legitimación pasiva los socios, ya sea uno o varios, personas físicas o jurídicas. Dicha condición dimana de utilizar la sociedad como instrumento para el fraude, acción que impedirá al acreedor recuperar lo adeudado.²¹⁴

A dichos sujetos les corresponderá demostrar los hechos que impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de la técnica que ahora analizamos.²¹⁵ En virtud de los mismos, y de los hechos probados por el legitimado activamente, deberá el Juzgador decidir si declara, o no, la técnica judicial del levantamiento del velo.

A nosotros no nos sorprende que no exista un procedimiento específico para la técnica que venimos examinando, pues opinamos que es posible vehicularla perfectamente a través de los cauces ordinarios. Como venimos sosteniendo en el presente trabajo, los problemas de la referida técnica son, a nuestro entender, de carácter sustantivo, no de índole procedimental.

8.- LA TÉCNICA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

El carácter multidisciplinar y la amplitud funcional de la técnica del levantamiento del velo permitieron que dicha técnica, de mayor aplicación en la jurisdicción civil, pronto se extendiera a otros sectores del Ordenamiento jurídico como el social, el penal o el contencioso – administrativo y, en particular, por lo que aquí respecta, al Derecho tributario.²¹⁶ De hecho, según destaca el Fundamento de Derecho Segundo de la SAP de Madrid de 29 de enero de 2.005, «*la materia tributaria se presta*

²¹⁴ HURTADO COBLES, J.: *La doctrina del levantamiento del velo societario...*, cit., pg. 91.

²¹⁵ Al respecto, ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA sostiene que «*los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de [la técnica del levantamiento del velo], deben ser probados por el demandado, originario o reconvenido. (art. 217.2 y 3 LEC)*». ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: «El levantamiento del velo y el principio...», cit., pg. 26.

²¹⁶ En tal sentido, BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pg. 40.

*muy bien a la utilización de la técnica del levantamiento del velo para reaccionar frente al fraude –una de las funciones más características de aquélla- en este caso fiscal».*²¹⁷

Fue a partir de los años noventa cuando se plantea la oportunidad de emplear la técnica del levantamiento del velo en el Derecho Tributario, una vez se constató, en aquel entonces, que ciertos deportistas utilizaban sociedades instrumentales para reducir el gravamen sobre los rendimientos que percibían por la explotación de sus derechos de imagen.²¹⁸ Ante dicha situación, la referida técnica ofrecía al Juzgador la posibilidad de superar la personalidad del ente jurídico e imputar dichos rendimientos directamente al deportista, gravando la operación conforme al tipo fiscal realmente aplicable.

Este planteamiento fue utilizado primeramente por el TEAC y la AN²¹⁹, debiéndose esperar hasta la STS de 19 de abril de 2.003²²⁰ para que nuestro Alto Tribunal se pronunciara sobre la técnica tributaria del levantamiento del velo, si bien dicha resolución no se refirió a la fase de liquidación de los tributos, sino al procedimiento de recaudación tributaria.²²¹ Nos sorprende que la primera sentencia del

²¹⁷ Vid. (JUR 2005\84208).

²¹⁸ CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 103.

²¹⁹ Véanse las Resoluciones del TEAC de 21 de julio de 2.000 (JT 2000\1526) y 15 de diciembre de 1.999 (JT 2000\82). También las SSAN de 14 de noviembre de 2.007 (JT 2008\119), 4 de julio de 2.002 (JT 2003\206) y 13 de junio de 2.002 (JT 2003\101).

²²⁰ Vid. (RJ 2003\7083).

²²¹ En efecto, la repetida STS de 19 de abril de 2.003 empleó la técnica del levantamiento del velo ante la pretensión del deudor principal de eludir el pago ante la Hacienda Pública en fase recaudatoria. Según los Antecedentes de Hecho de la indicada sentencia, en noviembre de 1.984 se creó una sociedad integrada por tres socios, uno de los cuales era titular del 95 % de su capital social. En diciembre de 1.985, se constituyó una nueva sociedad, cuyo capital social, en un 99,33 %, pertenecía también al mismo socio. Ésta última sociedad inició sus actividades el 1 de enero de 1.987, habiéndose aportado a la misma todos los activos y personal de la constituida en 1.984. Además, ambas sociedades tenían el mismo cliente único, la misma gerencia y la misma sede de dirección efectiva.

En 1.992, la Inspección de Hacienda levantó varias actas a la sociedad constituida en 1.984 por los conceptos de IS e IVA, de las cuales derivaron varias deudas tributarias que no fueron ingresadas en período voluntario. Posteriormente, en virtud de acuerdo de la Dependencia de Recaudación, se requirió al pago de tales deudas a la sociedad constituida en 1.985, la cual consideró la Administración sucesora en el ejercicio de la actividad desarrollada por la sociedad creada en 1.984, y, en consecuencia, responsable por las deudas de ésta, con arreglo al artículo 72 de la LGT de 1.963. Sin embargo, con anterioridad a la notificación del acuerdo de derivación de la responsabilidad no se declaró fallida la sociedad inicialmente deudora.²²¹

TS fundada íntegramente en la indicada técnica se refiera a un caso de fraude fiscal en fase recaudatoria, cuando parece que la tendencia fraudulenta en aquellos momentos consistía en reducir el gravamen sobre determinadas operaciones en la fase de liquidación de los tributos.

Es evidente, por tanto, que la técnica del levantamiento del velo tiene aplicación en la fase de liquidación de los tributos y en la fase de recaudación tributaria. Dicha holgura nos obliga examinar por separado la técnica que venimos examinando en cada una de éstas fases, dadas las distintas circunstancias que condicionan su empleo.

8.1.- APLICACIÓN DE LA TÉCNICA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

En el Derecho Tributario rige el principio de justicia tributaria, una de cuyas manifestaciones, el principio de capacidad económica, exige la determinación de la efectiva titularidad de la riqueza gravada.²²² No es inusual, sin embargo, que se utilicen sociedades instrumentales para eludir o disminuir el gravamen de determinadas operaciones, ocultando a la Administración, de este modo, la verdadera fuente generadora de riqueza.²²³

Esta circunstancia se ha solido observar, como sostuvimos en el epígrafe anterior, en la tributación de los derechos de imagen de algunos deportistas, los cuales han utilizado sociedades interpuestas para alterar la relación personal con el hecho

Agotada la vía económico-administrativa, y tras la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo, la Audiencia Nacional dispuso, entre otros extremos, la nulidad de la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad de la explotación económica, pues dicha responsabilidad era subsidiaria y no solidaria. En su recurso de casación, el Abogado del Estado solicitó el empleo de la técnica del levantamiento del velo, acción que obligó al Tribunal Supremo a pronunciarse sobre la misma en el procedimiento de recaudación de los tributos.

²²² ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y “levantamiento del velo” en el ámbito tributario», Tribuna Fiscal, núm. 85, 1997, pg. 76.

²²³ Así, CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 94.

imponible, argucia que les permitía disminuir el gravamen de las rentas generadas por la explotación del señalado recurso. Tanto la AN como el TEAC han declarado que dicho problema es posible resolverlo conforme a la técnica del levantamiento del velo, demostrando que tras la sociedad está el propio deportista, ya sea como socio único, accionista o partícipe.

Frente a dichas acciones fraudulentas, el legislador ha procurado siempre que la Administración tributaria disponga de resortes jurídicos suficientes para combatir las, como las cláusulas generales antielusión y las cláusulas antielusión «*ad hoc*». Las cláusulas generales antielusión son las comprendidas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, y se aplican a cualquier tributo y ante cualquier acto o negocio.²²⁴

En virtud del artículo 13 de la LGT²²⁵, la Administración tributaria podrá determinar la verdadera naturaleza del acto o negocio llevado a cabo por los obligados tributarios, independientemente de la calificación utilizada por los mismos, y sin necesidad de acudir al auxilio judicial. De este modo, el acto o negocio tributará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación usada por los interesados.²²⁶

Por su parte, el artículo 15 de la LGT se refiere al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Esta norma general antielusión aspira ser, según la Exposición de Motivos del señalado texto legal, «*un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria*».

²²⁴ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pg. 16.

²²⁵ Artículo 13 de la LGT: «*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*».

²²⁶ Véase en PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 25.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pg. 260.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal y como señala la Exposición de Motivos de la LGT, reemplaza la anterior norma general antiabuso de fraude de ley, la cual se regulaba en el artículo 24 de la LGT de 1.963.²²⁷ Se entiende que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible, o se minore la base o la deuda tributaria, mediante actos o negocios que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.²²⁸

Parece que la definición que procura el legislador a la norma general antiabuso que ahora examinamos responde al propósito de objetivar el supuesto de hecho de la misma. Ello es debido, probablemente, a las dificultades que planteaba el probar la intención del contribuyente de eludir el pago del impuesto, elemento subjetivo que exigía demostrar el antiguo fraude de ley del artículo 24 de la LGT de 1.963.²²⁹

Finalmente, la cláusula de simulación del artículo 16 de la LGT permite gravar el hecho imponible efectivamente realizado por las partes.²³⁰ Existe simulación absoluta cuando los contratantes acuerdan el otorgar al negocio la apariencia legal de que no existe. La simulación relativa, en cambio, sucede cuando las partes confieren una

²²⁷ En efecto, el antiguo fraude de ley tributaria se regulaba en el artículo 24 de la LGT de 1.963, cuyo epígrafe 1 establecía lo siguiente: «*Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan el resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado*».

²²⁸ En virtud del artículo 15 de la LGT, «*se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:*

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

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

²²⁹ En este sentido, YÁÑIZ ÁLVAREZ DE EULATE, F. y RIVERO CRESPO, J.: «Nuevas cláusulas antielusión», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (BIB 2006\834), núm. 6/2006, pg. 2.

²³⁰ *Loc. cit.*

apariencia distinta al negocio llevado a cabo, ocultando a la Administración, de este modo, la operación verdaderamente realizada.²³¹

Por otro lado, las cláusulas antielusión «*ad hoc*» tienen por objeto el evitar determinados comportamientos elusivos en particular.²³² Son ejemplos de cláusulas antielusión «*ad hoc*» las contenidas en los artículos 20 y 107 del TRLIS, preceptos que se refieren, respectivamente, a la subcapitalización y al régimen de transparencia fiscal internacional, y tratan de impedir las planificaciones fiscales abusivas.²³³

A nuestro entender, las cláusulas generales antielusión y las cláusulas antielusión «*ad hoc*» dificultan considerablemente el empleo de la técnica del levantamiento del velo en el procedimiento de liquidación de los tributos, dado el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica que venimos examinando.²³⁴ Por esta razón, opinamos que la Administración tributaria habrá de agotar previamente las posibilidades que le ofrecen las normas especiales y la LGT, si bien, una vez constate que el problema no es posible solucionarlo conforme a ellas, podrá emplear la técnica judicial del levantamiento del velo.²³⁵

²³¹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pg. 265.

²³² *Ibid.*, pgs. 16 - 17.

²³³ Se ha referido a las señaladas cláusulas antielusión «*ad hoc*» DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional», *Información Comercial Española*, núm. 825, 2005, pgs. 100 y ss.

²³⁴ Recordemos que el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica del levantamiento del velo comporta, en virtud de la STS de 31 de octubre de 1.996 (RJ 1996\7728), que «*dicha operación de “levantamiento del velo” societario, debe utilizarse cuidadosamente y en casos extremos y de forma subsidiaria, en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales*».

²³⁵ Al respecto, ZORNOZA PÉREZ sostiene que «*la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo para la determinación de las cuotas tributarias, mediante las oportunas liquidaciones, no sólo es legalmente inadmisibile, sino que resulta perturbadora y perfectamente inútil, ya que el ordenamiento tributario dispone de otras técnicas que permiten alcanzar resultados semejantes dentro del más escrupuloso respeto a la ley*». ZORNOZA PÉREZ, J.: *op. cit.*, pg. 4.

En esta misma dirección, LÓPEZ LÓPEZ apunta que «*las exigencias que se derivan del principio de reserva de ley impiden la aplicación de la técnica del “levantamiento del velo”*». LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 26.

Asimismo, consideramos que la Administración deberá declarar la cláusula antielusión «*ad hoc*» en lugar de la cláusula general antielusión cuando dichas figuras coincidan, en virtud del carácter específico de la primera. De este modo, la Administración habrá de comprobar si existe alguna cláusula antielusión «*ad hoc*» antes de utilizar una cláusula general antielusión, concurrencia que desplazaría a ésta.²³⁶

Distinto es el espacio que dejan las precitadas cláusulas antielusión a la técnica del levantamiento del velo en el procedimiento de liquidación de los tributos, dada la amplia cobertura que ofrecen las mismas. Normalmente, el legislador habilita resortes jurídicos suficientes para que la Administración combata con garantías cualquier acción fraudulenta, cobertura legal que relega a la técnica del levantamiento del velo hasta un lugar casi testimonial. No obstante, si dichas medidas fueran insuficientes, estimamos que podrá declararse la técnica que ahora examinamos, idea sobre la que insistimos en este trabajo.

8.2.- APLICACIÓN DE LA TÉCNICA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

En el ámbito tributario, la técnica del levantamiento del velo se ha declarado fundamentalmente en el procedimiento de recaudación tributaria y, más infrecuentemente, en el procedimiento de liquidación de los tributos.²³⁷ Dicha amplitud es consecuencia del carácter versátil de la misma, singularidad que posibilita el utilizarla en cualquier rama del Derecho, y ante cualquier situación.²³⁸

En el procedimiento de recaudación tributaria, la referida técnica coincide tan sólo con el instituto de la responsabilidad, ya que las cláusulas generales antielusión de

²³⁶ En estas líneas resumimos, a *grosso modo*, la selección sucesiva de figuras que propone DELGADO PACHECO, A.: *Las normas antielusión en la jurisprudencia...*, cit., pg. 112.

²³⁷ GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pg. 145.

²³⁸ Vid. *Supra.*, epígrafe 4.2 del presente capítulo.

los artículos 13, 15 y 16 de la LGT se utilizan solamente en el procedimiento de liquidación de los tributos. Así, la referencia a «*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado [...]*» del artículo 13 de la LGT evidencia que el ámbito de aplicación de la señalada cláusula se circunscribe a los procedimientos de gestión e inspección, dado que el procedimiento de recaudación no tiene por objeto el cuantificar y liquidar la deuda tributaria, sino cobrar el importe de la deuda liquidada o autoliquidada y las sanciones impuestas.²³⁹

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT, por su parte, se circunscribe también al procedimiento de liquidación de los tributos, ya que tiene por objeto el evitar que el obligado tributario eluda, total o parcialmente, la realización del hecho imponible, o minore la base o la deuda tributaria, mediante actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.²⁴⁰ Finalmente, el artículo 16 de la LGT se refiere al «*hecho imponible gravado*», expresión que alude directamente al procedimiento de liquidación de los tributos.²⁴¹

Al examinar el empleo de la técnica del levantamiento del velo en sede recaudatoria, se distingue una amalgama de supuestos de naturaleza heterogénea planteados ante nuestros tribunales, desde simples aportaciones de bienes a la entidad jurídica instrumental, hasta maniobras más sofisticadas que impiden, igualmente, la acción recaudatoria. No obstante, la Administración ha solido utilizar la técnica que ahora examinamos para confirmar la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa y para oponerse a la tercería de dominio que impide continuar el procedimiento de apremio.²⁴²

²³⁹ Así, CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A.: *Las Cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pg. 36.

²⁴⁰ Hecho y base imposables son elementos que aluden directamente al procedimiento de liquidación de los tributos, dado que sirven para cuantificar el importe de la deuda tributaria. Su empleo revela que el artículo 15 de la LGT se refiere al señalado procedimiento, y no al sucesivo de recaudación para cobrar el importe de la deuda liquidada.

²⁴¹ En tal sentido, CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A.: *op. cit.*, pgs. 66 y 86.

²⁴² LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 27.

El empleo de la técnica del levantamiento del velo para confirmar la responsabilidad por sucesión en la actividad económica del artículo 72 de la LGT de 1.963 debemos relacionarlo con el carácter subsidiario del supuesto, el cual no resultaba del propio artículo 72, sino del artículo 37.2 del mismo cuerpo legal. En efecto, el artículo 72 de la anterior LGT no determinaba que la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa fuera subsidiaria²⁴³, si bien el artículo 37.2 establecía que *«salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria»*.²⁴⁴

Sin embargo, la Administración tributaria declaró, en más de una ocasión, la responsabilidad por sucesión en la actividad económica sin declarar previamente fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios, defecto que invalidaba la misma. Este obstáculo fue salvado, en ocasiones, a través de la técnica del levantamiento del velo, figura que permitía convalidar la responsabilidad sobre la base de la equidad, siempre que hubiere razones para subordinar el principio de seguridad jurídica.

Este fue el caso de la STS de 19 de abril de 2.003, la cual analizamos con anterioridad.²⁴⁵ Más recientemente, la STS de 31 de enero de 2.007²⁴⁶, apoyándose en sus razonamientos en la anterior resolución, declaró también la técnica del levantamiento del velo para confirmar la responsabilidad por sucesión en la titularidad

²⁴³ Efectivamente, el artículo 72.1 de la LGT de 1.963 establecía tan sólo 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, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil»*.

²⁴⁴ Así lo declaró el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 15 de julio de 2.000 (RJ 2000\7273), el cual dispuso lo siguiente: *«La recurrente argumenta que el artículo 37, apartado 2, de la Ley Tributaria dispone claramente que “salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”, y siendo así que el artículo 72.1 de dicha Ley, establece 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 (...)”, sin que dicho artículo 72, en ningún momento, ni ocasión, disponga que la responsabilidad de los sucesores será solidaria, razón por la cual, es necesariamente subsidiaria, en cumplimiento fiel del artículo 37, apartado 2, de la Ley General Tributaria»*.

²⁴⁵ Vid. *Supra.*, epígrafe 8 del presente capítulo.

²⁴⁶ Vid. (RJ 2007\1596).

de la empresa, al apreciar la existencia de una verdadera «*sociedad única*» y la «*confusión de patrimonios*» entre los distintos sujetos intervinientes.

Los Antecedentes de Hecho de esta sentencia se refieren a una sociedad matriz que fue creando sociedades filiales, participadas, casi todas, al 100% por la primera. Transcurridos dos años desde su constitución, una de las filiales sucede en la actividad a la matriz, sirviéndose de los activos, contratos y trabajadores de ésta. Como contraprestación, la filial amplió su capital social, suscribiéndolo íntegramente la matriz, saldando, de este modo, la deuda pendiente con la misma.

Finalmente, la matriz vende sus participaciones a una tercera sociedad y, posteriormente, es declarada en situación de quiebra voluntaria. Entretanto, la Dependencia de Recaudación de la AEAT seguía expedientes administrativos contra la repetida sociedad matriz, a causa de varias deudas tributarias impagadas.

A tenor de lo anterior, la Administración tributaria trata de responsabilizar a la filial por las deudas de la matriz. Examinados los autos por el Tribunal Supremo, desestimó el recurso de casación interpuesto por la primera, la cual se defiende alegando que posee personalidad jurídica propia distinta de la matriz, y que no observa los presupuestos para levantar el velo. Sin embargo, nuestro Alto Tribunal terminó declarando que existen razones «*para proceder a aplicar la denominada doctrina de la superación de la personalidad jurídica o del levantamiento del velo, como son: 1º “la confusión de patrimonios” [...]; 2º La unidad de dirección [...]*».²⁴⁷

La práctica evidenció la defectuosa configuración del artículo 72 de la LGT de 1.963, circunstancia que propició la nueva redacción del artículo 42.1.c) de la actual LGT, precepto que corrigió los defectos del primer supuesto.²⁴⁸ En virtud del artículo 42.1.c) de la LGT, el legislador atribuye carácter solidario a la responsabilidad por

²⁴⁷ Vid. FD. 5º.

²⁴⁸ Así, LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 32.

sucesión en la actividad económica, y la extiende a las sanciones del anterior titular, así como a las retenciones e ingresos a cuenta del mismo.²⁴⁹

El carácter solidario actual de la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa supone que las SSTs de 19 de abril de 2.003 y 31 de enero de 2.007 no quepan hoy día. Estas sentencias confirmaron la responsabilidad cuando la Administración no declaró previamente fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios, extremos que no requiere acreditar hoy la Administración, dado el nuevo carácter solidario del supuesto.²⁵⁰

Como sostuvimos al comienzo de este epígrafe, la Administración tributaria ha utilizado también la técnica del levantamiento del velo para oponerse a la tercería de dominio que impide continuar el procedimiento de apremio. Nos estamos refiriendo a cuando el sujeto dominante interpone tercería de dominio frente al embargo de bienes propios, los cuales, al figurar a nombre de la sociedad instrumental, son trabados por la Administración. Los bienes ingresan en el patrimonio del sujeto dominante procedentes de la sociedad instrumental, no inscribiéndose dichas transmisiones en los Registros Públicos, e interponiendo, de este modo, la personalidad jurídica instrumental para obstaculizar la acción recaudatoria. Ante dicha adversidad, los tribunales han venido desestimando la tercería de dominio, obligando al actor a responder por las deudas de la sociedad que controla.²⁵¹

²⁴⁹ Según el artículo 42.1.c) de la LGT, la responsabilidad por sucesión en la actividad económica se extiende «a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar» y «a las sanciones impuestas o que puedan imponerse», extremos que no alcanzaba el artículo 72 de la anterior LGT.

²⁵⁰ Estando vigente la LGT de 1.963, la Administración debía declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios antes de declarar la responsabilidad subsidiaria por sucesión en la titularidad de la empresa, ya que el artículo 37.5 de la referida Ley establecía que «la derivación de la acción administrativa a los responsables solidarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios [...]». El artículo 42.1.c) de la actual LGT, en cambio, atribuye carácter solidario al anterior supuesto de responsabilidad, configuración que exime declarar fallidos al deudor principal y los responsables solidarios, en virtud del artículo 175 de la misma Ley.

²⁵¹ GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pg. 145.

Algunos autores²⁵² vienen identificando la STS de 23 de enero de 1.998²⁵³ como el paradigma de la anterior situación. Dicha sentencia desestima la tercería de dominio interpuesta por el sujeto dominante frente al embargo de sus bienes por la Administración tributaria, la cual, al figurar los bienes a nombre del deudor ejecutado en el Registro de la Propiedad, procedió a la traba de los mismos. Los bienes se incorporaron al patrimonio del actor provenientes del ejecutado, obstaculizando, así, la acción recaudatoria mediante la interposición fraudulenta de la entidad con personalidad jurídica propia.²⁵⁴

A nuestro juicio, el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica del levantamiento del velo obligará a la Administración declarar la responsabilidad tributaria siempre que ambas figuras concurren. No obstante, opinamos que podrá utilizar la técnica que ahora analizamos cuando no quepa subsumir los hechos en los supuestos de responsabilidad contemplados por la normativa tributaria, siempre que el carácter excepcional del caso permita subordinar el principio de seguridad jurídica al principio de justicia.

²⁵² Vid. *Ibid.*, pgs. 145 – 146, y LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pgs. 39 - 40.

²⁵³ Vid. (RJ 1998\547).

²⁵⁴ Ante dicha situación, el Fundamento de Derecho Primero de la anterior sentencia desestimó la tercería de dominio «[...] por aplicación al supuesto contemplado de la doctrina jurisprudencial [del levantamiento del velo] que, en determinados casos, permite penetrar en el “substratum” de la persona jurídica, tal aplicación no requiere negar la personalidad jurídica de la persona jurídica actora a la que han sido aportados los bienes objeto de tercería por el deudor apremiado ni declarar la nulidad de la sociedad, sino que se trata, pura y simplemente, de declarar la inoponibilidad de ese acto de aportación de los bienes al acervo social frente a los acreedores del socio aportante que ven así alterado el régimen de responsabilidad universal de su deudor que establece el artículo 1.911 del Código Civil, quedando dicho deudor, como consecuencia directa de ese negocio jurídico de aportación, en una situación de insolvencia intencionalmente provocada [...]».

Más recientemente, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de noviembre de 2.000 (RJ 2000\9314) desestimó también la tercería de dominio del sujeto dominante en virtud del siguiente razonamiento: «el motivo se desestima porque olvida que la “ratio decidendi” de la sentencia recurrida es la aplicación de la reiterada doctrina de esta Sala acerca de la necesidad de levantar el velo de la persona jurídica cuando su creación persigue finalidades fraudulentas. Cabe entonces desconocer el hermetismo y aislamiento de la personalidad jurídica de la sociedad respecto de la de sus elementos personales componentes. La sentencia recurrida no admite que la tercerista Hidasol, SL sea distinta de los esposos que la constituyeron, y ello es algo que debe quedar incólume por no haberse combatido (ni intentado siquiera) en este recurso, luego el título para la tercería esgrimido por Hidasol, SL, que era la aportación de doña María del Carmen para la suscripción total del aumento de capital no puede tener efectividad frente a la embargante Agencia Estatal Tributaria».

Censurable sería que el operador jurídico empleara la técnica del levantamiento del velo pudiendo subsumir la conducta en alguno de los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria contemplados por la LGT o las leyes especiales. En este caso, el problema no estaría en la propia configuración de la referida técnica, sino en el uso que de la misma se hace, pues, según ha reiterado²⁵⁵ la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la técnica del levantamiento del velo tiene carácter excepcional y subsidiario, pudiendo utilizarse únicamente «*cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales*».²⁵⁶

Igualmente, consideramos que la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT supone el desplazamiento casi definitivo de la técnica que venimos examinando, dado, precisamente, el carácter excepcional y de «último recurso» de la misma. De este aspecto, no obstante, nos ocuparemos en el capítulo tercero.²⁵⁷

²⁵⁵ Véanse las SSTS de 28 de octubre de 2013 (RJ 2013\7442), 16 de mayo de 2013 (RJ 2013\3701), 30 de mayo de 2012 (RJ 2012\6548), 3 de enero de 2012 (RJ 2013\1628), 23 de octubre de 2008 (RJ 2008\6043), 26 de mayo de 2008 (RJ 20083172), 20 de julio de 2006 (RJ 2006\6549), 29 de junio de 2006 (RJ 2006\3976), 29 de julio de 2005 (RJ 2005\6561), 29 de septiembre de 2004 (RJ 2004\5687), 23 de diciembre de 1997 (RJ 1997\8903), y 27 de mayo de 1996 (RJ 1996\3921).

²⁵⁶ Así lo declaró el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 31 de octubre de 1996 (RJ 1996\7728).

²⁵⁷ Vid. *Infra.*, epígrafe 4 del capítulo tercero.

La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo

1.- INTRODUCCIÓN.

Una vez examinada la técnica judicial del levantamiento del velo, nos ocuparemos en éste capítulo de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, a fin de concluir si realmente la señalada responsabilidad se inspira en la indicada técnica judicial de referencia, tal y como apunta el legislador de la LMPFF.²⁵⁸ Con intención didáctica, desarrollaremos en el presente capítulo, y en el siguiente, el esquema seguido en el primero, en aras de facilitar la comprensión del análisis comparativo.

Así, delimitaremos la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo mediante el estudio circunstanciado de sus notas definatorias. Prestaremos especial atención a la posición deudora del responsable junto al deudor principal y al carácter subsidiario de la referida responsabilidad, notas definatorias que suscitan mayor conflictividad en nuestro caso.

Seguidamente, analizaremos los presupuestos de hecho de los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT. Para ello, acudiremos fundamentalmente a la doctrina

²⁵⁸ Recordemos que la Exposición de Motivos de la LMPFF establece que los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se inspiran en la técnica judicial del levantamiento del velo. Dicha medida, continúa el legislador, «*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*».

científica, dada la escasa jurisprudencia que existe sobre los supuestos de responsabilidad tributaria que nos conciernen.

También examinaremos las consecuencias jurídicas que producen los indicados supuestos de responsabilidad, y nos detendremos en la extensión de los mismos. No estudiaremos en éste capítulo, sin embargo, el alcance de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo a las sanciones, aspecto del que nos ocuparemos en el capítulo cuarto, dada la amplitud, complejidad y singularidad del tema.

Finalmente, estudiaremos la concurrencia con otras figuras afines, ejercicio que nos permitirá delimitar definitivamente la responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT. Este apartado merece nuestra atención, pues el empleo de conceptos vagos e imprecisos ha dado lugar a numerosas coincidencias con otros supuestos de responsabilidad e, incluso, con el delito de alzamiento de bienes.

2.- RÉGIMEN JURÍDICO.

El 30 de noviembre de 2.006 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Dicha norma tiene por objeto, como su propia Exposición de Motivos indica, evitar el incumplimiento tributario, habida cuenta de que *«el fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto»*.

Para alcanzar el señalado propósito, la Ley traza numerosas líneas de actuación, las cuales se deducen de su propio texto: la erradicación de las tramas organizativas de defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial en los casos de presunto delito contra la Hacienda Pública, la lucha contra el fraude en el sector inmobiliario, la prevención del

fraude que se ampara en la falta de información y opacidad propia de los paraísos fiscales y otros territorios de nula tributación, la lucha contra el fraude en fase recaudatoria, la modificación del régimen de operaciones vinculadas en la imposición directa e indirecta, etc.²⁵⁹

Para luchar contra el fraude en fase recaudatoria, el artículo cinco de la señalada Ley incorpora dos nuevos párrafos g) y h) al apartado 1 del artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los cuales se refieren a la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo. Se trata *«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»*.²⁶⁰

El régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, instituto en el que se incluyen los supuestos del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, presenta una naturaleza dual, pues se configura a partir de normas tanto sustantivas como procedimentales.²⁶¹ Esta distinción es cuidadosamente observada por la LGT, la cual presta atención separada a ambas materias, aportando, a nuestro juicio, claridad sistemática.

Así, la Sección III, del Capítulo II, del Título II de la LGT, rotulada *«Responsables Tributarios»*, se ocupa de los aspectos sustantivos de la responsabilidad, y comprende los artículos 41 a 43 de la precitada Ley. En cambio, la regulación del procedimiento a seguir frente a los responsables tributarios se ubica en la Subsección I, de la Sección III, del Capítulo V, del Título III de la mencionada Ley, titulada *«Procedimiento frente a los responsables»*, y abarca los artículos 174 a 176 de la

²⁵⁹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «La responsabilidad tributaria y la doctrina del “levantamiento del velo”», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 198, 2007, pg. 17.

²⁶⁰ Vid. Exposición de Motivos de la LMPFF.

²⁶¹ Así, SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 271, 1, 2005, pg. 141.

misma. Sólo determinadas materias se encuentran al margen de estos dos grupos de preceptos: la solidaridad pasiva en caso de pluralidad de responsables (artículo 35.6), la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable (artículo 67), las medidas cautelares que pudiera emplear la Administración tributaria con anterioridad a la declaración de responsabilidad (artículo 81) y las normas sancionadoras (artículo 182).²⁶²

Los preceptos que regulan la responsabilidad tributaria pudieran clasificarse también según se refieran a supuestos concretos de responsabilidad o resulten aplicables a todos ellos.²⁶³ Concretamente, la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo se regula en los artículos 41, 43.1.g) y h), 174 y 176 de la LGT. Los artículos 41 y 174 de la LGT se ocupan, respectivamente, de aspectos sustantivos y procedimentales del instituto de la responsabilidad tributaria, siendo de aplicación a cualquier supuesto de responsabilidad tanto solidaria como subsidiaria. El artículo 43.1.g) y h) de la LGT, en cambio, se refiere exclusivamente a la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, mientras que el artículo 176 de la referida Ley se ocupa del procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria, procedimiento que encauza los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43 de la LGT, entre los cuales se encuentra la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo.

Por su parte, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común²⁶⁴, dado su carácter supletorio²⁶⁵, se aplicará

²⁶² Sobre la base de la señalada estructura, CARBAJO VASCO distingue tres bloques en el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria: «1. *Delimitación sustantiva de la figura, en principio, como un caso de subjetividad tributaria, donde el responsable es un obligado tributario, aunque sui generis, clases y supuestos de responsabilidad, artículos 35, 41 a 43, ambos inclusive.* 2. *Establecimiento de un procedimiento tipo para exigir la responsabilidad, artículos 174 a 176, ambos inclusive.* 3. *Otros asuntos de interés: cómputo del dies a quo en la prescripción tributaria para los responsables, artículo 67.2 y responsabilidad y sucesión en las sanciones tributarias, artículo 182*». CARBAJO VASCO, D.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 115, 2005, pgs. 88 - 89.

²⁶³ Véase NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, 1.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2006, pg. 14.

²⁶⁴ Ley 30/1992, de 26 de noviembre (en adelante, LRJPAC).

sobre aquellos aspectos del procedimiento de responsabilidad tributaria que no regule la LGT. No obstante, el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio²⁶⁶, ha desplazado, casi por completo, a la antedicha LRJPAC, regulando aquellos aspectos de los que se venía ocupando la misma.²⁶⁷ Por último, también se aplicará el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación²⁶⁸ (en adelante, RGR), cuyo Capítulo I del Título IV se refiere a los responsables tributarios.

En cuanto a la aplicación del RGAT al procedimiento de responsabilidad tributaria, el artículo 1.1 del propio reglamento establece que *«este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio»*. Dicho precepto alude *«a la gestión recaudatoria»*, excluyendo, de este modo, al procedimiento de responsabilidad tributaria, el cual tiene entidad propia. No obstante, SANTOLAYA BLAY opina, a nuestro entender muy acertadamente, que es contrario al sentido común no aplicar al procedimiento frente a los responsables tributarios una norma específicamente tributaria, como es el RGAT, debiéndose acudir a la LRJPAC, la cual tiene carácter generalista.²⁶⁹

En cualquier caso, existen también supuestos de responsabilidad tributaria no contemplados en la LGT, sino en normas específicas. Dichos supuestos suelen regular los presupuestos de hecho de la responsabilidad de que se trate, remitiéndose a la LGT para los aspectos procedimentales. Nos sirven de ejemplos los supuestos de

²⁶⁵ En virtud del artículo 7.2 de la LGT, *«tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común»*.

²⁶⁶ B.O.E. de 5 de septiembre de 2.007, núm. 213.

²⁶⁷ En este sentido, SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria, cit.*, pg. 35.

²⁶⁸ B.O.E. de 2 de septiembre de 2.005, núm. 210, pgs. 30089 a 30132.

²⁶⁹ *Ibid.*, pgs. 35 – 36.

responsabilidad tributaria de los artículos 87 de la LIVA²⁷⁰, 8 de la LISD²⁷¹ y 9 de la LIRNR²⁷², los cuales contemplan supuestos de responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria, del impuesto que regulan.²⁷³

3.- NOTAS DEFINITORIAS.

La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo tiene origen y desarrollo legal, a diferencia de la técnica del levantamiento del velo que es fruto de la jurisprudencia. Sin embargo, no existe un concepto legal de responsabilidad tributaria, si bien pudiéramos definir al responsable como aquella persona que viene obligada por mandato de la ley a pagar la deuda tributaria del deudor principal, garantizando el importe de la deuda que dicho sujeto tiene con la Hacienda Pública. Esta obligación resulta de la realización del presupuesto de hecho definido en la ley, siempre que el deudor principal no satisfaga el importe de la referida deuda.²⁷⁴

Aunque no exista una definición legal de responsabilidad tributaria, el legislador, con el paso de los años, ha venido delimitando dicha figura. Así, ha incorporado en la LGT determinados caracteres que antes solamente encontrábamos en artículos doctrinales, como la inclusión del responsable entre los elementos

²⁷⁰ Vid. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.E. de 29 de diciembre de 1.992, núm. 312.

²⁷¹ Vid. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. B.O.E. de 19 de diciembre de 1.987, núm. 303.

²⁷² Vid. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. B.O.E. de 12 de marzo de 2.004, núm. 62.

²⁷³ Aun cuando el artículo 8 de la LSD no remita al artículo 41.5 de la LGT, el procedimiento a seguir frente a dichos responsables tributarios será el contemplado en los artículos 41.5 y 174 a 176 de la LGT, pues el artículo 7 de la LGT dispone que «*los tributos se regirán: [...] d. Por esta Ley [LGT], por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás Leyes que contengan disposiciones en materia tributaria*».

²⁷⁴ Dicha definición resulta de las caracterizaciones propuestas por LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pgs. 51 - 52; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2002, pg. 33, y RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009, pgs. 22 y ss.

comprendidos en la reserva de ley tributaria; la incorporación del responsable entre los obligados tributarios, y no en el capítulo sobre el sujeto pasivo, como ocurría, induciendo a error, en la LGT de 1.963, o el reconocimiento legal expreso del derecho de reembolso del responsable tributario.²⁷⁵

Tomando en cuenta lo anterior, y que los supuestos de responsabilidad son tan heterogéneos que su tratamiento unitario resulta prácticamente imposible²⁷⁶, a continuación delimitaremos la figura del responsable tributario por levantamiento del velo a partir de los artículos 41 y 43.1.g) y h) de la LGT, los cuales contienen, respectivamente, las notas definitorias de la responsabilidad tributaria en general y de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo en particular.

3.1.- RESERVA LEGAL.

En primer lugar, el artículo 41.1 de la LGT²⁷⁷, en consonancia con el artículo 8.c) de la misma Ley²⁷⁸, y continuando la senda marcada por el artículo 37.1 de la LGT de 1.963²⁷⁹, exige que la responsabilidad tributaria se configure por Ley. Dicha exigencia no supone que los supuestos de responsabilidad deban incorporarse

²⁷⁵ GALÁN RUIZ, J.: *La Responsabilidad Tributaria*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pg. 30.

²⁷⁶ Se ha referido a la dificultad de analizar los distintos supuestos de responsabilidad de forma unitaria MERINO JARA, I.: «Acerca de la responsabilidad tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 24, 2006, pg. 16.

²⁷⁷ Según el artículo 41.1. de la LGT, «*la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades*».

²⁷⁸ Por su parte, el artículo 8 de la LGT señala que «*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*».

²⁷⁹ Finalmente, el artículo 37.1 de la LGT de 1.963 establecía que «*la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente*».

necesariamente a la LGT, pudiendo regular otras Leyes nuevos supuestos de responsabilidad.²⁸⁰

Los señalados preceptos producen dos importantes consecuencias prácticas²⁸¹: por un lado, la posición que ocupa el responsable no quedará alterada por un eventual acuerdo de voluntades entre particulares. De hecho, el artículo 17.4 de la LGT dispone que *«los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas»*.²⁸²

Por otro lado, esta exigencia supone la imposibilidad de determinar o modificar los supuestos de responsabilidad mediante norma de rango inferior a la Ley. Es más, el carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad tributaria dependerá también de una norma con rango de Ley, pues el artículo 41.2 de la LGT señala que *«salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria»*.

Sin embargo, los precitados artículos omiten si la señalada reserva legal proviene de nuestra Norma Fundamental o de la propia LGT, circunstancia que ha motivado un intenso debate doctrinal. Si consideramos que la imposibilidad de determinar o modificar los supuestos de responsabilidad tributaria mediante norma de rango inferior a la Ley deriva de los artículos 31.3 y 133.1 de la CE, ninguna norma de rango inferior a la Ley podría regular nunca dicho instituto. En cambio, si consideramos que dicha imposibilidad proviene de la propia LGT, que sería la norma ordinaria que establece el principio de reserva formal de ley a favor del responsable, cualquier

²⁸⁰ Vid. *Supra*, pg. 4.

²⁸¹ Al respecto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2005 (BIB 2005\1156), pg. 3.

²⁸² A juicio de GONZÁLEZ ORTIZ, para que un contrato por el que un particular se compromete a pagar la deuda tributaria de otro produzca efectos frente a la Administración tributaria, y no sólo entre las partes intervinientes, es necesaria una remisión del Derecho privado a la normativa tributaria o una autorización expresa por parte de la normativa tributaria a la Administración para que proceda de este modo. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, cit., pg. 28.

modificación de la misma que permitiera regular los supuestos de responsabilidad por vía reglamentaria sería válida, produciéndose una deslegalización de la figura. De ahí que la reserva de ley únicamente resulte eficaz si está contenida en la CE.²⁸³

El debate doctrinal gira en torno al artículo 31.3 de la CE, el cual establece que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», sin determinar qué se entiende por «establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público».

Al respecto, el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 4 de febrero de 1.983 determinó el alcance de la reserva de ley tributaria de los artículos 31.3 y 133.1²⁸⁴ de la CE, y declaró que «la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributación: la creación “ex novo” de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria».²⁸⁵

Entre los autores proclives a considerar la figura del responsable tributario al margen del principio constitucional de reserva de ley están SIMÓN ACOSTA y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, quienes consideran que el carácter puramente garantista de la responsabilidad tributaria no permite considerarla un elemento esencial del tributo.²⁸⁶

²⁸³ Así lo apunta GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 32.

²⁸⁴ Artículo 133.1 de la CE: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley».

²⁸⁵ Vid. (RTC 1983\6).

²⁸⁶ SIMÓN ACOSTA opina que «la figura del responsable no está cubierta por el principio de reserva de ley. Por tener una finalidad puramente garantista de la obligación tributaria, el responsable no es un deudor que deba soportar definitivamente en su patrimonio los efectos de dicha obligación, sino que, como veremos, el responsable tiene acción de resarcimiento frente al contribuyente. Por ese motivo no puede considerarse que sea un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, no hay dificultad constitucional a que su regulación se produzca por norma con rango inferior a la ley». CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, LOZANO SERRANO y SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 1990, pg. 220.

En cambio, CAZORLA PRIETO y FALCÓN Y TELLA opinan que el responsable tributario, en cuanto que obligado al pago junto al sujeto pasivo, se incluye entre los deudores tributarios y, por consiguiente, constituye un elemento esencial del tributo, el cual debe someterse al principio de reserva de ley de los artículos 31.3 y 133.1 de la CE.²⁸⁷

Por su parte, CHECA GONZÁLEZ, quien comparte el pensamiento tendente a considerar la figura del responsable como un elemento esencial del tributo y, por ende, sujeto al principio constitucional de reserva de ley, fundamenta su postura partiendo de la base de considerar la institución de la responsabilidad tributaria como una sanción indirecta, pues de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos del declarado responsable.²⁸⁸

También aboga por incluir la responsabilidad tributaria en el artículo 31.3 de la CE GONZÁLEZ ORTIZ, quien recuerda que el objeto de la reserva de ley del señalado artículo no es el tributo, sino la categoría más amplia y general de la prestación patrimonial de carácter público, entendida como obligación de pago establecida

Por su parte, MAZORRA MANRIQUE DE LARA considera que *«podemos afirmar que el establecimiento de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria no está cubierto por el principio constitucional de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, porque quedan fuera del ámbito dentro del que opera este principio»*. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1994, pg. 23.

²⁸⁷ Según CAZORLA PRIETO, *«los responsables, como veremos, no son sujetos pasivos, pero en su condición de obligados tributarios y pagadores, a la postre, de la deuda tributaria constituyen elemento esencial del tributo y, por ende, entran dentro del marco del principio de legalidad en materia tributaria de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este punto»*. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001, pg. 343.

FALCÓN Y TELLA, por su parte, opina que *«la enumeración de los elementos configuradores del tributo que efectúan las letras a) y b) del citado artículo 10 presentan algunas insuficiencias y lagunas. En primer lugar, se hace referencia únicamente al sujeto pasivo –es decir, al contribuyente y al sustituto, en terminología de la Ley General Tributaria–, y no al responsable, que se sitúa junto a éste y por tanto, forma parte del círculo de deudores»*. FALCÓN Y TELLA, R.: *«La Ley como fuente del Ordenamiento Tributario (Artículos 10, 11 y 12)»*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pgs. 211 - 212.

²⁸⁸ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los responsables tributarios*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, pgs. 19 – 20, y CHECA GONZÁLEZ, C.: *«Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT»*, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2003 (BIB 2003\702), pg. 3.

unilateralmente por el poder público, sin la avenencia del sujeto llamado a satisfacerla.²⁸⁹ En base a ello, considera que *«no cabe duda de que al responsable tributario se le impone una prestación patrimonial de carácter público, una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público sin contar con su consentimiento, por lo que la imposición de una responsabilidad tributaria queda comprendida dentro de la reserva material de Ley del art. 31.3 de la C.E. Así pues, el establecimiento de responsabilidades tributarias, en contra de lo manifestado por algunos autores y ciertas resoluciones jurisprudenciales, no es una materia reservada formalmente a la Ley, susceptible de deslegalización por una ley ordinaria»*.²⁹⁰

Finalmente, GALÁN RUIZ opina que si el Tribunal Constitucional interpreta que los elementos esenciales del tributo, entre ellos el sujeto pasivo, deben regularse a través de una norma con rango de ley, con mayor razón habrá que entenderse así cuando se hace responder a una persona de una deuda ajena. Además, el derecho de reembolso que el responsable tiene frente al deudor principal no elimina el carácter de esencial que posee el instituto de la responsabilidad tributaria, más cuando ese derecho está vacío de contenido para el responsable subsidiario, pues con anterioridad a la declaración de responsabilidad se habrá constatado la insolvencia del deudor principal.²⁹¹

²⁸⁹ Así lo dispuso el Fundamento Jurídico Tercero de la STC de 14 de diciembre de 1.995 (RTC 1995\185), el cual declaró lo siguiente: *«El artículo 31.3 CE, apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales -en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas-, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de “prestación patrimonial de carácter público”. Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los “tributos” y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (artículo 133.1 CE); sin embargo no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría -impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión “tributos” del artículo 133.1 CE y la más genérica de “prestaciones patrimoniales de carácter público” del artículo 31.3 CE. Esta constatación condiciona la forma en la que, desde la perspectiva constitucional propia de este proceso, debe abordarse la tarea de precisar el alcance de ese concepto de prestación patrimonial de carácter público que constituye el objeto de la reserva de ley tributaria»*.

²⁹⁰ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, cit., pg. 29.

²⁹¹ GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 34.

A nuestro juicio, la responsabilidad tributaria debe quedar sometida al principio de reserva de ley de los artículos 31.3 y 133.1 de la CE por varias razones. En primer lugar, porque la reserva de ley únicamente resulta eficaz si está contenida en la CE, luego razones de eficacia desaconsejan una interpretación distinta.

En segundo lugar, no tiene sentido proteger al elemento esencial subjetivo del tributo, el sujeto pasivo o deudor principal, y no a su prolongación, el responsable tributario.²⁹² Más necesitado de protección está el responsable tributario que el deudor principal, dado que vendrá obligado al pago de una deuda tributaria ajena sin tan siquiera haber manifestado capacidad económica.

En tercer y último lugar, la señalada posición se verá reforzada en el caso del responsable tributario por levantamiento del velo cuyo deudor principal sea una persona jurídica, dada la naturaleza sancionadora encubierta del supuesto, aspecto del que nos ocuparemos en el epígrafe 4 del presente capítulo.²⁹³

²⁹² Recientemente, se han referido al sujeto pasivo como elemento esencial del tributo, entre otras, las SSTs de 3 de julio de 2.014 (RJ 2014\4767), 13 de noviembre de 2.013 (RJ 2013\8122), 19 de diciembre de 2.012 (RJ 2012\11249) y 7 de diciembre de 2.012 (RJ 2013\1019).

²⁹³ Sobre la reserva de ley en materia sancionadora el Fundamento Jurídico Séptimo de la STC de 17 de marzo de 2.003 (RTC 2003\52) señaló que *«es preciso el recordatorio de nuestra doctrina por la que el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 CE (RCL 1978, 2836) incorpora la regla “nullum crimen nulla poena sine lege”, extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, que comprende una doble garantía. La primera, de orden material y de alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, que refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda es de carácter formal, y se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal ha señalado reiteradamente, el término “legislación vigente” contenido en dicho art. 25.1 CE es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora (SSTC 61/1990, de 29 de marzo [RTC 1990, 61], F. 7; 60/2000, de 2 de marzo [RTC 2000, 60], F. 3; 25/2002, de 11 de febrero [RTC 2002, 25], F. 4; y 113/2002, de 9 de mayo [RTC 2002, 113], F. 3). A este respecto es preciso reiterar que en el contexto de las infracciones y sanciones administrativas el alcance de la reserva de Ley no puede ser tan riguroso como lo es por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto; y ello tanto por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en determinadas materias, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad (STC 42/1987, de 7 de abril [RTC 1987, 42], F. 2). En todo caso, el art. 25.1 CE exige la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal habida cuenta del carácter excepcional que presentan los poderes sancionatorios en manos de la Administración (SSTC 3/1988, de 21 de enero [RTC 1988, 3], F. 9, y 305/1993, de 25 de octubre [RTC 1993, 305], F. 3). De ahí que la reserva de Ley en este ámbito tendría una eficacia relativa o limitada (STC 177/1992, de 2 de noviembre [RTC 1992, 177], F. 2), que no*

3.2.- POSICIÓN DEUDORA DEL RESPONSABLE JUNTO AL DEUDOR PRINCIPAL.

La segunda característica de la responsabilidad tributaria supone, según el artículo 41.1 de la LGT, que el responsable concorra frente a la deuda tributaria con el deudor principal, quien responde de la deuda en primer lugar. Esta característica dimana de la naturaleza accesoria y garantista de la responsabilidad tributaria, la cual proporciona al acreedor mayor seguridad en el cobro de la deuda frente a dificultades que pudieran surgir en cualquier fase del procedimiento de aplicación de los tributos, situando al responsable junto al deudor principal, sin desplazarlo de la relación tributaria, y sin ocupar su lugar, sino ampliando el número de obligados al pago.²⁹⁴

El hecho de que el responsable se sitúe «*junto*» al deudor principal marca la diferencia entre las figuras del responsable tributario, el sustituto y el sucesor. Según el artículo 36.3 de la LGT, el sustituto se posiciona «*en lugar*» del contribuyente, ocupando, por tanto, su lugar.²⁹⁵ En la sucesión, se produce un cambio de titularidad pasiva en la obligación, circunstancia que no se observa en la responsabilidad tributaria, pues el deudor principal concurre frente a la deuda con el declarado responsable.²⁹⁶

excluye la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, pero sí que tales remisiones hicieran posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (STC 83/1984, de 24 de julio [RTC 1984, 83], F. 4)».

²⁹⁴ Vid. RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento...*, cit., pg. 27; MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 4.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2007, pgs. 361 – 362, CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pgs. 131 – 132, y RUIZ HIDALGO, C.: «Algunas notas sobre la responsabilidad tributaria en las actuaciones que dilaten o dificulten el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, 1.ª edic., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pgs. 496 - 497.

²⁹⁵ Ha distinguido las figuras del responsable tributario y el sustituto el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 15 de diciembre de 2.011 (RJ 2012\2816), el cual declaró que «*la primera nota que caracteriza al instituto del responsable es que se trata de un tercero que se coloca, como así lo dice la Ley, junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, detentando una especie de obligación accesoria de garantía, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado*».

²⁹⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *op. cit.*, pgs. 3 – 4, y RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de

Por tanto, para que el responsable tributario resulte obligado al pago de la deuda tributaria del deudor principal es necesario que se realicen dos presupuestos de hecho: el hecho imponible que origina el nacimiento de la deuda tributaria del deudor principal y el presupuesto de la responsabilidad que vincula al responsable.²⁹⁷ En el supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT, el deudor principal será la persona jurídica utilizada como instrumento para defraudar a la Hacienda Pública y el responsable la persona física o jurídica que la domine. En el supuesto del artículo 43.1.h) de la LGT, en cambio, el deudor principal será la persona física o jurídica que utilice una persona jurídica para defraudar a la Hacienda Pública, la cual será declarada responsable.²⁹⁸

Según el artículo 41.1 de la LGT, el responsable concurrirá frente a la deuda tributaria con el deudor principal, categoría novedosa²⁹⁹ que introdujo el legislador de la LGT sobre la base de los artículos 10 y siguientes del Reglamento General de Recaudación de 1.990³⁰⁰, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.³⁰¹ Se considerarán deudores principales, continúa el precitado artículo 41.1 de la LGT, «*los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley*».

Esta remisión tan amplia al artículo 35.2 de la LGT supone, *a priori*, que el responsable podrá garantizar la deuda de todos los obligados tributarios que relaciona el señalado artículo de la LGT. Sin embargo, los supuestos más habituales de responsabilidad garantizarán la deuda tributaria de los sujetos pasivos, resultando verdaderamente complicado imaginar que un responsable pueda garantizar la deuda de algunos obligados tributarios.³⁰²

personas jurídicas», en *El Patrimonio Familiar, Profesional y Empresarial. Sus Protocolos: Constitución, Gestión, Responsabilidad y Tributación*, t. VII, 1.ª edic., Editorial Bosh, Barcelona, 2005, pg. 696.

²⁹⁷ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, cit., pg. 33.

²⁹⁸ Vid. *Infra*, subepígrafe 2.1.1 del capítulo tercero del presente trabajo.

²⁹⁹ Con anterioridad, el artículo 37.1 de la LGT de 1.963 se refería «*a los sujetos pasivos*», no a los deudores principales.

³⁰⁰ B.O.E. de 3 de enero de 1.991, núm. 3, pgs. 72 a 98.

³⁰¹ En este sentido, CARBAJO VASCO, D.: *op. cit.*, pg. 78.

³⁰² MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pgs. 15 - 16.

Así ocurre, por ejemplo, en el caso del «obligado a soportar la repercusión». La LIVA permite que el sujeto pasivo del impuesto, el empresario o profesional, traslade la carga tributaria al consumidor, quien realmente habrá manifestado la capacidad económica gravada. De este modo, el «obligado a soportar la repercusión» ocupa la posición de tercero en el esquema obligacional del impuesto, resultando verdaderamente complicado situar junto al mismo un responsable que garantice la deuda tributaria, sobre todo cuando el artículo 38.2 de la LGT establece que constituye un tercero que «no está obligado al pago ante la Administración tributaria».³⁰³

Aun cuando la intención del legislador de la LGT sea más que loable, garantizar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, consideramos que la extensión del ámbito de aplicación del instituto de la responsabilidad mediante la remisión a un catálogo abierto³⁰⁴ de obligados tributarios conculca el principio de seguridad jurídica. Por esta razón opinamos que el legislador debió concretar junto a qué obligados tributarios es posible colocar un responsable que garantice el importe de su deuda, dado que no es de recibo que los responsables garanticen el importe de la deuda tributaria de un *numerus apertus* de obligados tributarios, cuando ni tan siquiera han manifestado capacidad económica.

Por otra parte, el artículo 41.1 de la LGT se refiere expresamente a la responsabilidad tributaria de las «personas o entidades», expresión que permitirá alcanzar a las personas física, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica del artículo 34.5 de la LGT.³⁰⁵

Al respecto, NAVARRO EGEA opina que «las dudas planteadas al hilo de esta remisión al art. 35.2 de la LGT se habrían evitado si la norma hubiera acogido la definición propuesta en el Informe de 2001 [Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria], en el que se dice que el responsable es “toda persona, natural o jurídica, que, junto al sujeto pasivo o, en su caso, a los deudores de las obligaciones tributarias a cuenta, asume la posición deudora frente a la Hacienda Pública en virtud de los supuestos de hecho previstos en cada caso por la Ley”». NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pg. 21.

³⁰³ Así, ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *Civitas. Revista española de Derecho Tributario*, núm. 123, 2004, pg. 491.

³⁰⁴ Según el artículo 35.2 de la LGT, son obligados tributarios, «entre otros», los relacionados en el señalado precepto. La introducción de dicha expresión revela el carácter abierto del indicado catálogo.

³⁰⁵ En este sentido, NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pg. 17.

En nuestro caso, no obstante, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo no alcanzarán a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 34.5 de la LGT, pues no disponen de capacidad para utilizar una persona jurídica instrumental que les permita eludir su responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Además, la técnica judicial del levantamiento del velo que les sirve de inspiración consiste precisamente en soslayar la personalidad jurídica del ente de que se trate, rasgo del que carecen las entidades del artículo 34.5 de la LGT.

A pesar de la rotundidad con la que el TS³⁰⁶, el TEAC³⁰⁷ y la mayoría de la doctrina científica³⁰⁸ han distinguido las figuras del sujeto pasivo y del responsable, algunos autores³⁰⁹ coinciden en señalar que el responsable tributario es una modalidad de sujeto pasivo, pues consideran que reúne las características que la definición legal de sujeto pasivo asocia a éste último.

³⁰⁶ Han distinguido las figuras del sujeto pasivo y del responsable las SSTS de 24 de septiembre de 1.999 (RJ 1999\8639), 25 de abril de 2.008 (RJ 2008\4968), 14 de mayo de 2.009 (RJ 2009\4448), y 28 de septiembre de 2.011 (RJ 2012\953). Concretamente, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 28 de septiembre de 2.011 declaró que *«el primero de los artículos que la LGT dedica a los responsables es el 37 [actual artículo 41.1 de la LGT de 2.003], y comienza por establecer que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”, de cuya afirmación se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales»*.

³⁰⁷ Por su parte, el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 1.998 (JT 1999\106) señaló que *«se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales»*.

Finalmente, el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 15 de enero de 1.999 (JT 1999\192) dispuso lo siguiente: *«El primero de los artículos que la L.G.T. dedica a los responsables es el 37, y comienza por establecer que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”, de cuya afirmación se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales»*.

³⁰⁸ Entre otros, MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *op. cit.*, pgs. 361 – 362, y GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 28.

³⁰⁹ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, 25.^a edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006, pg. 408; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, 1.^a edic., Editorial Compas, Alicante, 1991, pg. 296, y ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español*, 1.^a edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1992, pg. 24.

A nuestro juicio, el responsable tributario constituye una categoría autónoma, la cual no es posible asimilar al sujeto pasivo por una sencilla razón: la LGT les confiere entidad propia. Según el artículo 36.1 de la LGT, «*es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o sustituto del mismo*».³¹⁰ De este modo, la LGT distingue expresamente dos categorías de sujetos pasivos, contribuyentes y sustitutos, excluyendo, así, a los responsables tributarios.

Además, como tendremos ocasión de examinar más adelante³¹¹, la responsabilidad tributaria no alcanza a las obligaciones formales del deudor principal, las cuales deberán cumplir tanto los contribuyentes como los sustitutos del contribuyente.³¹² Estos hechos revelan la diferente configuración del responsable tributario y del sujeto pasivo, otorgándoles entidad propia, impidiendo, por tanto, que la responsabilidad tributaria pueda incluirse en el instituto del sujeto pasivo.

Desde un punto de vista económico, desdoblamiento que realizan algunos autores³¹³, quizá pudiera considerarse al responsable tributario un sujeto pasivo, pues es quien finalmente satisface el importe de la deuda resultante de realizar el hecho imponible. Aunque insistimos, desde un punto de vista jurídico, la LGT les confiere entidad propia.

³¹⁰ El subrayado es nuestro.

³¹¹ Vid. *Infra* epígrafe 3 del capítulo tercero.

³¹² Vid. Artículo 36.1 y 2 de la LGT.

³¹³ Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 1.ª edic., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1979, pg. 193, y ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *op. cit.*, pg. 18.

3.3.- CARÁCTER SUBSIDIARIO.

Los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, al igual que el resto de supuestos de responsabilidad, distinguen dos planos. El primero se refiere a la relación que mantienen la Administración tributaria y el responsable tributario por levantamiento del velo, la cual tiene carácter subsidiario. En el segundo plano se insertan las relaciones de los responsables entre sí, en caso de pluralidad de ellos, las cuales tienen carácter solidario.

El carácter subsidiario de la relación que mantienen la Administración tributaria y el responsable tributario por levantamiento del velo quizá sea, junto con su alcance a las sanciones, el elemento configurador que mejor define dicha responsabilidad, pues se trata de dos notas definitorias que imprimen singularidad a la misma.

Tanto la LGT como el RGR distinguen dos clases de responsabilidad tributaria: la responsabilidad tributaria solidaria y la responsabilidad tributaria subsidiaria.³¹⁴ Ambas responsabilidades comparten un mismo denominador común, la falta de pago del deudor principal, aunque se diferencian en el tiempo que transcurre hasta exigir al responsable la deuda tributaria del deudor principal y el orden en el que responderán si concurren responsables de ambas clases.

Para declarar la responsabilidad subsidiaria es necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.³¹⁵ En cambio, para declarar la responsabilidad solidaria basta que haya transcurrido el plazo voluntario de pago del deudor principal sin que haya satisfecho el importe de la deuda, no exigiéndose a la Administración que agote previamente el procedimiento de apremio

³¹⁴ Véanse los artículos 41.1 de la LGT y 124 del RGR.

³¹⁵ Vid. Artículo 176 de la LGT.

frente al mismo.³¹⁶ Por esta razón, la responsabilidad subsidiaria es más ventajosa para el responsable que la solidaria, dado que el responsable subsidiario goza del llamado beneficio de excusión.³¹⁷

Si concurrieran responsables solidarios y subsidiarios, la declaración de la responsabilidad subsidiaria exige declarar fallidos previamente al deudor principal y, si los hubiere, a los responsables solidarios. Este requisito supone que la Administración tributaria habrá de agotar el patrimonio de los responsables solidarios antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, secuenciando, de este modo, el orden en el que responderán.³¹⁸ De ahí que CHECA GONZÁLEZ³¹⁹ abogue por contraponer los «responsables directos o inmediatos» y los «responsables subsidiarios», atendiendo al indicado orden, y eliminando los «responsables solidarios» del señalado esquema, categoría que origina confusiones.³²⁰

³¹⁶ Vid. Artículo 175 de la LGT.

³¹⁷ Así lo subraya GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 41.

Se ha referido al beneficio de excusión del responsable subsidiario el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 3 de abril de 2.012 (RJ 2012\5669), el cual declaró que para dirigirse contra el responsable subsidiario no basta «*con que el sujeto pasivo no haya ingresado el tributo en período voluntario, sino que la Administración ha de dirigir contra él el correspondiente procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo*». Estas actuaciones de investigación y ejecución frente al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios postergarán la declaración de la responsabilidad subsidiaria, siendo por ello más ventajoso el procedimiento frente al responsable subsidiario que el procedimiento frente al responsable solidario.

³¹⁸ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Los responsables tributarios: Aspectos generales», *Hacienda Canaria*, núm. 10, 2004, pg. 119.

³¹⁹ CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los responsables tributarios, cit.*, pg. 29.

³²⁰ Según GONZÁLEZ ORTIZ, «tanto la denominada “responsabilidad solidaria”, como la llamada “responsabilidad subsidiaria”, son obligaciones subsidiarias. Así, mientras que al “responsable solidario” no se le puede reclamar el pago de la deuda tributaria hasta que no se produzca la falta de pago por el deudor principal; por el contrario, la Administración solamente podrá exigir el pago al “responsable subsidiario” una vez declarados fallidos el deudor principal y los posibles responsables solidarios. Se trata de dos grados de subsidiariedad; de una subsidiariedad de primer grado, en el caso del responsable solidario, y de una subsidiariedad de segundo grado, en el del responsable subsidiario». GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, *cit.*, pg. 35.

Por su parte, DELGADO GARCÍA critica que el legislador contraponga la responsabilidad solidaria y la subsidiaria, pues ambos calificativos «no son contrapuestos y no se puede reducir la diferencia entre ambos al concepto de solidaridad importado del Derecho civil. Sabido es que en el Derecho común la solidaridad es un concepto jurídico que se contrapone a la mancomunidad en el ámbito de las obligaciones pluripersonales, de manera que si una forma de responsabilidad es solidaria, la otra habría de ser, obviamente, mancomunada». DELGADO GARCÍA, A.M.^a: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, 1.^a edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000, pgs. 149 - 150.

La responsabilidad tributaria será siempre subsidiaria, salvo que un precepto legal expreso determine lo contrario.³²¹ Esta regla conlleva que los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria habrán de determinarse expresamente, pues si el legislador configura un supuesto de responsabilidad sin señalar su carácter se presumirá subsidiario.³²²

Se desconoce el criterio que ha venido empleando el legislador para asignar carácter solidario o subsidiario a los distintos supuestos de responsabilidad.³²³ CASTILLO SOLSONA, no obstante, opina que los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo tienen naturaleza subsidiaria por el carácter excepcional y de «último recurso» que tiene la técnica judicial del levantamiento del velo que los inspira.³²⁴

A otros autores³²⁵, sin embargo, les desconcierta el carácter subsidiario de los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, pues la STS de 19 de

³²¹ Vid. Artículo 41.2 de la LGT.

³²² MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Los responsables tributarios: Aspectos generales», *cit.*, pg. 121.

³²³ Así lo ha apuntado GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 44.

³²⁴ CASTILLO SOLSONA, M.M.: *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad. La responsabilidad por «Levantamiento del velo»*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pg. 111.

En parecidos términos, MONTERO DOMÍNGUEZ considera que el carácter subsidiario de los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo «*tiene por objeto justamente el obligar a que la Administración transite previamente por una serie de procedimientos que tienen por finalidad agotar la gestión recaudatoria de la forma más exhaustiva posible antes de tener que acudir a esta figura (o cualquiera de las otras que tienen esa misma naturaleza)*». MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *op. cit.*, pg. 31.

³²⁵ LÓPEZ LÓPEZ opina que «*la tipificación de estos dos supuestos como casos de responsabilidad subsidiaria no supone más que una contradicción con la doctrina en que pretende sentarse y lo que resulta aún más llamativo, con la específica doctrina del propio Tribunal Supremo que fundamenta la nueva regulación*». LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 63.

Por su parte, SÁNCHEZ HUETE también critica la inclusión de la técnica del levantamiento del velo entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43 de la LGT, y opina que «*la consecuencia jurídica de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo es la desestimación de la persona jurídica y la penetración en el sustrato. Por el contrario, los efectos de la normativa analizada [los supuestos de las letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT] son bien diversos [...] [la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria] tiene como presupuesto la afirmación de la personalidad aparente, que pretendidamente se combate con tal medida. Se prueba que la persona jurídica es una mera*

abril de 2.003, antecedente jurisprudencial de los señalados supuestos³²⁶, empleó la técnica del levantamiento del velo y confirmó la declaración de la responsabilidad tributaria sin necesidad de declarar fallido al deudor principal.³²⁷

Nosotros consideramos que los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT deberían configurarse como supuestos de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario reforzado. Es decir, creemos que la Administración tributaria debería agotar los patrimonios del deudor principal, los responsables solidarios e, incluso, de otros posibles responsables subsidiarios antes de redirigir la acción administrativa hacia el responsable tributario por levantamiento del velo, dado el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial que inspira dichos supuestos.

A nuestro juicio, todo ofrecimiento de poder a la Administración debe ir acompañado de garantías suficientes, y unos supuestos de responsabilidad que brindan a la Administración la posibilidad de soslayar la personalidad jurídica en beneficio propio deberían, cuanto menos, emplearse en último lugar, una vez agotadas todas las alternativas posibles.

apariencia formal para, como consecuencia, reafirmar el carácter de obligada y su subjetividad jurídica. Tal eficacia contradice la lógica de la doctrina jurisprudencial, cuya genérica orientación pasa por afirmar la inexistencia de la entidad, y considerar su patrimonio integrado en el del sustrato a gravar. En la responsabilidad tributaria existe una discordancia, entre el presupuesto y las consecuencias que se aplican. Si se trata de una mera apariencia, que no posee realidad ¿por qué continua en dicha apariencia?, ¿por qué no se aplica una solución acorde al fundamento que inspira la medida». SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 75.

³²⁶ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pgs. 147 - 148; SANTOLAYA BLAY, M.: «El levantamiento del velo en el ámbito...», cit., pg. 28, y LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 28.

³²⁷ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Tercero de la señalada sentencia (RJ 2003\7083), el cual declaró lo siguiente: «*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 (Recurso Casación n.º 7687/1994 [RJ 1999, 8639]), que la responsabilidad regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria es subsidiaria, lo cual obligaría a declarar primero la falencia de la entidad mercantil TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S.A., e inmediatamente después el dictado del acto administrativo de declaración de tal responsabilidad subsidiaria respecto de SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, 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 Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre*».

Por esta razón, abogamos porque los Tribunales controlen el empleo de los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, pues unos supuestos que se inspiran en la técnica judicial del levantamiento del velo no deben desconocer el elemento configurador que mejor define su empleo, el carácter excepcional y de «último recurso» de la señalada técnica. Consideramos que el uso indiscriminado de esta técnica atenta directamente contra el principio de seguridad jurídica, pues transforma la excepción en regla.

Si fueran varios los responsables tributarios concurrentes, el artículo 35.7 de la LGT establece que *«la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa»*.³²⁸ Sin embargo, el legislador no determina el alcance de la expresión *«mismo presupuesto de una obligación»*, si bien la STS de 5 de julio de 2.012 reconoce que tratándose de responsables que han realizado un mismo presupuesto de hecho no cabe duda que resultarán solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria del deudor principal.³²⁹

³²⁸ Recordemos que el responsable tiene la consideración de obligado tributario en virtud del artículo 35.6 de la LGT.

³²⁹ Según el Fundamento de Derecho Tercero de la señalada sentencia (RJ 2012\7725), *«del tenor literal del número 6 del artº 35, "La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior", se desprende sin duda que de concurrir varias personas en la realización conjunta de un mismo presupuesto de hecho, se establece la responsabilidad solidaria, podría plantearse alguna duda sobre qué debe entenderse por presupuesto de hecho y su alcance, pero cuando, como en el caso que nos ocupa, se trata de administradores de una sociedad respecto de los que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria, el presupuesto queda suficientemente delimitada en el contenido normativo»*.

Por otro lado, el artículo 1.137 del CC establece que la regla general entre acreedores y deudores es la mancomunidad, constituyendo el artículo 35.7 de la LGT una excepción a dicha regla. Así lo reconoció el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 26 de septiembre de 2.007 (RJ 2007\6477), el cual declaró que la regla del artículo 35.7 de la LGT *«estableciendo la solidaridad excluye el principio general de mancomunidad entre acreedores y deudores, que establece el artículo 1137 de Código Civil (LEG 1889, 27), de forma que tiene lugar una de las excepciones previstas en el inciso final del precepto últimamente citado»*.

De este modo, cada corresponsable tributario por levantamiento del velo deberá íntegramente la deuda tributaria que alcanza la responsabilidad, quedando solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, pudiendo la Administración tributaria dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos.³³⁰

Si uno de los corresponsables satisficiera el importe de la deuda que alcanza la responsabilidad, dicho cumplimiento surtirá efectos para los demás. No obstante, el corresponsable que sufragó la deuda tendrá derecho de reembolso frente al deudor principal, en los términos previstos en la legislación civil, en virtud del artículo 41.6 de la LGT.

El silencio que guarda la LGT genera dudas cuando concurren responsables tributarios sujetos a distintos supuestos de responsabilidad, aspecto sobre el que aún no se ha pronunciado la jurisprudencia.³³¹ A nuestro juicio, tratándose de responsables tributarios de una misma clase, ya sean solidarios o subsidiarios, no existe inconveniente en aplicar la regla de la solidaridad entre ellos y la Administración tributaria.

³³⁰ Véanse ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «El régimen jurídico del responsable...», *cit.*, pg. 495, y MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pg. 19.

³³¹ En el caso del responsable tributario por levantamiento del velo, el legislador de la LMPFF ha empleado en la redacción de los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT conceptos tan ambiguos, y expresiones tan vagas e imprecisas, que es habitual que concurren y se solapen con otros supuestos de responsabilidad tributaria, tanto solidaria como subsidiaria.

Así, pudiera ocurrir, por ejemplo, que unos mismos hechos sean subsumibles en el supuesto de responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad de la empresa del artículo 42.1.c) de la LGT y en los supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo del artículo 43.1.g) y h) del mismo texto legal. Si esto ocurriera, la Administración tributaria deberá, según CASTILLO SOLSONA y GIL DEL CAMPO, y en consonancia con la STS de 19 de abril de 2.003, declarar la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT, incluyendo en su argumentación los presupuestos de hecho que sirven para declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT. De este modo, si el procedimiento de recaudación frente a la empresa sucesora resultara infructuoso, la Administración tributaria podrá declarar posteriormente la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo de los socios que ejerzan el control efectivo de ambas sociedades, sucedida y sucesora, previa declaración de falencia de la empresa sucesora. Vid. CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 122, y GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pg. 155.

Sin embargo, consideramos que la regla de la solidaridad no es posible entre la Administración tributaria y varios responsables solidarios y subsidiarios, pues los artículos 41.5 y 176 de la LGT sitúan en diferentes planos ambas clases de responsabilidad tributaria. Así, la Administración tributaria deberá declarar fallidos a los responsables solidarios antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, no pudiendo dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos, modo de proceder cuando los responsables quedan solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública.

No obstante, la regla de la solidaridad nos parece especialmente injusta en el caso del responsable tributario por levantamiento del velo cuyo deudor principal sea una persona jurídica, pues el agotamiento patrimonial del deudor principal persona jurídica supondrá frecuentemente su extinción, no pudiendo el responsable que satisfizo su deuda reembolsarse el importe efectivamente satisfecho.³³² Por esta razón, consideramos más justa la regla de la mancomunidad, a fin de repartir la carga que supone la responsabilidad tributaria entre los distintos responsables, no gravando en exceso al responsable elegido por la Administración tributaria de forma aleatoria.³³³

³³² El agotamiento patrimonial de una sociedad de capital supondrá muy a menudo su disolución, liquidación anticipada y extinción. En virtud del artículo 363.1.e) de la LSC, «*la sociedad de capital deberá disolverse: [...] e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso*». A los socios seguramente no interese aumentar el capital social, pues ello supondrá reembolsar el importe satisfecho al responsable que pagó la deuda tributaria de la sociedad.

La disolución de la sociedad, continúa el artículo 371.1 de la precitada Ley, «*abre el período de liquidación*», actuación que habrá realizado con anterioridad la Administración tributaria para declarar fallida a la sociedad deudora principal.

Realizadas las anteriores actuaciones, los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción (artículo 395.1), la cual se inscribirá en el Registro Mercantil, quedando cancelados todos los asientos relativos a la sociedad (artículo 396.1 y 2).

³³³ No somos ajenos a la regla de la mancomunidad a instancia de parte del artículo 35.7, tercer párrafo, de la LGT, si bien opinamos «*que este precepto se refiere a un supuesto singular: el del régimen de tributación correspondiente en la transmisión de un bien en aquellos casos en que sean varias las personas que figuren como adquirentes o como transmitentes. Que éste es el supuesto para el que está pensada la norma se deduce de las palabras con que concluye el precepto (que habla de “dominio o derecho transmitido”)*». Así, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 25.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pg. 192.

3.4.- ALCANCE A LAS SANCIONES.

A título meramente introductorio, y con el propósito de no desvirtuar análisis posteriores, es preciso adelantar tan sólo que la responsabilidad tributaria alcanzará exclusivamente «*la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*» al deudor principal³³⁴, salvo que por Ley se establezca expresamente una extensión mayor.³³⁵ En nuestro caso, los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT alcanzan también a las sanciones, particularidad que singulariza los supuestos que venimos estudiando en este trabajo.

La correcta comprensión del asunto nos obligará a ocuparnos de los conceptos de infracción y sanción tributarias, del procedimiento para derivar la sanción al responsable, y de las garantías que deberá respetar el mismo, extremos que analizaremos en el capítulo cuarto del presente trabajo, dada la amplitud y complejidad del tema. A fin de no repetirnos, no remitimos al señalado capítulo.

3.5.- DERECHO DE REEMBOLSO.

Otra nota que define también la responsabilidad tributaria en general, y la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo en particular, es el derecho que tiene el responsable de reembolsarse el importe que satisfizo en nombre del deudor principal, consecuencia del carácter accesorio y garantista del señalado instituto.

Este derecho se reconoce en el artículo 41.6 de la LGT, el cual establece que «*los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil*». De este modo, el importe que el responsable

³³⁴ Vid. Artículo 41.3 de la LGT.

³³⁵ Véanse los apartados 3 y 4 del precitado artículo 41 de la LGT.

abona en nombre del deudor principal no exonera a éste del pago de la deuda, pues el primero dispondrá frente al mismo de un derecho de repetición o acción de regreso por el importe efectivamente satisfecho.³³⁶

El derecho de reembolso del responsable no tuvo cobertura legal hasta la Ley General Tributaria de 2.003.³³⁷ No obstante, estando vigente la LGT de 1.963, su ejercicio era posible en virtud del principio de capacidad económica y la prohibición del enriquecimiento sin causa.³³⁸ Además, el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 30 de septiembre de 1.993 reconoció que el responsable «*tendrá derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica*».³³⁹

La deuda pendiente del deudor principal distinguirá dos partidas: aquella que debe reembolsar al responsable tributario y la que satisfará a la Hacienda Pública.³⁴⁰ Dicha distinción es consecuencia del alcance de la responsabilidad tributaria, pues el responsable no viene obligado al pago de las obligaciones accesorias ni las sanciones del deudor principal, salvo que la LGT u otra Ley dispongan expresamente lo contrario.³⁴¹ Por esta razón, el deudor principal deberá reembolsar al responsable el

³³⁶ Así lo declaró el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 28 de febrero de 2.007 (RJ 2007\2487), el cual dispuso que «*el sujeto pasivo (contribuyente o sustituto), no desaparece como obligado tributario original ni queda eximido de su preexistente deber de pago*» cuando el responsable satisface el importe de la deuda tributaria en lugar del deudor principal.

³³⁷ El reconocimiento legal expreso del derecho de reembolso del responsable tributario se debe a una recomendación de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. Dicha propuesta se efectuó del siguiente modo: «*En segundo término, se recomienda completar el régimen jurídico actual de la responsabilidad con la introducción, de modo expreso, de una acción de regreso a favor del responsable, tal y como se ha indicado con anterioridad. Además, podrían establecerse multas coercitivas para obligar al contribuyente a hacer efectiva dicha obligación. Se trata, en definitiva, de tratar de otorgar una mejor tutela a quien reviste la condición de responsable frente al deudor principal, lo cual podría incluso perfeccionarse con la previsión de un derecho del responsable a solicitar de la Administración que intente el cobro de la deuda frente al contribuyente con anterioridad a la declaración de responsabilidad*». Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pg. 76.

³³⁸ Véase MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Los responsables tributarios: Aspectos generales», *cit.*, pg. 126.

³³⁹ Vid. (RJ 1993\6562).

³⁴⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, *cit.*, pg. 134.

³⁴¹ Vid. Artículo 41.3 y 4 de la LGT.

importe efectivamente satisfecho por éste, debiendo ingresar a la Hacienda Pública los conceptos que no garantiza el supuesto de responsabilidad tributaria de que se trate.³⁴²

En cuanto al procedimiento que deberá seguir el responsable para reembolsarse el importe de la deuda satisfecha en nombre del deudor principal, el artículo 41.6 de la LGT remite a la legislación civil, dado que los vínculos que existen entre el deudor principal y el responsable son de índole privada, ajenos totalmente a la relación jurídico-tributaria que ambos mantienen con la Administración.³⁴³

Son varios los cauces que ofrece el Derecho Civil para vehicular el derecho de reembolso del responsable tributario, aunque ninguno se ajusta con exactitud a dicho supuesto. Así, la acción del artículo 1.145 del CC³⁴⁴, del deudor solidario contra los demás codeudores, no puede encauzar la acción de regreso del artículo 41.6 de la LGT porque el responsable no concurre solidariamente frente a la deuda con el deudor principal.³⁴⁵ Por esta razón, la Administración tributaria no podrá dirigirse indistintamente contra el deudor principal o el responsable tributario, sino que habrá de esperar a que el deudor principal incumpla su obligación para exigir el pago al responsable, dado el carácter accesorio y garantista del señalado instituto.³⁴⁶

³⁴² En nuestro caso, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo alcanzan las sanciones del deudor principal, luego será el responsable quien satisfaga el importe de la sanción del deudor principal, debiendo éste reembolsar al responsable el importe efectivamente satisfecho por tal concepto. Para más información, nos remitimos al epígrafe 3 del capítulo siguiente.

³⁴³ En este sentido, GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 279.

³⁴⁴ En virtud del artículo 1.145 del Código Civil, «*el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo. La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno*».

³⁴⁵ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, *cit.*, pgs. 54 - 55.

³⁴⁶ Véanse los artículos 175 y 176 de la LGT.

Tampoco puede encauzarse el derecho de reembolso del responsable a través de la acción del tercero que paga por cuenta de otro del artículo 1.158 del CC³⁴⁷, pues el responsable no es un tercero que paga una deuda ajena, sino que cumple su propia obligación. Además, la obligación de pago que asume el responsable, a diferencia de la que asume el tercero del artículo 1.158 del CC, no es voluntaria, sino que viene impuesta por una norma con rango de ley, no pudiendo el deudor principal oponerse al pago efectuado por el responsable, facultad que sí tiene el deudor civil.³⁴⁸

Mayores dudas genera el empleo de la acción de regreso que tiene el fiador de los artículos 1.838³⁴⁹ y 1.839 del CC³⁵⁰, pues el instituto de la responsabilidad tributaria y la fianza regulada en el Código Civil son, *a priori*, instituciones próximas. En efecto, la fianza consiste en el compromiso de un tercero a ejecutar la prestación que el deudor

³⁴⁷ El artículo 1.158 del Código Civil establece que «puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, o ya lo ignore el deudor. El que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad. En este caso sólo podrá repetir del deudor aquello en que le hubiera sido útil el pago».

³⁴⁸ En este sentido se pronuncia GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pgs. 282 - 283.

³⁴⁹ El artículo 1.838 del Código Civil establece que «el fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste».

La indemnización comprende:

1. *La cantidad total de la deuda.*
2. *Los intereses legales de ella desde que se haya hecho saber el pago al deudor, aunque no los produjese para el acreedor.*
3. *Los gastos ocasionados al fiador después de poner éste en conocimiento del deudor que ha sido requerido para el pago.*
4. *Los daños y perjuicios, cuando procedan.*

La disposición de este artículo tiene lugar aunque la fianza se haya dado ignorándolo el deudor».

³⁵⁰ Por su parte, el artículo 1.839 del mismo texto legal dispone lo siguiente: «el fiador se subroga por el pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor. Si ha transigido con el acreedor, no puede pedir al deudor más de lo que realmente haya pagado».

debe al acreedor, luego ambas figuras comparten un mismo denominador común: garantizan el pago de una deuda.³⁵¹

Sin embargo, «*el fiador se subroga por el pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor*», posición que le es imposible ocupar al responsable, pues la Administración goza de privilegios materiales y procesales que únicamente corresponden a ella.³⁵² Dicha disimilitud dificulta, a nuestro entender, el empleo de la referida acción.

Finalmente, es opinión casi unánimemente compartida que el derecho de reembolso del responsable debe ejercitarse según la acción de enriquecimiento injusto.³⁵³ Esta acción tiene origen jurisprudencial y naturaleza de principio general del derecho³⁵⁴, pudiéndose emplear únicamente en defecto de ley, tal como dispone el artículo 1.4 del Código Civil.³⁵⁵

Para que la acción de enriquecimiento injusto prospere, deberán observarse, según el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 25 de noviembre de 2.011, tres requisitos: «*en primer lugar, el enriquecimiento de una persona, como incremento patrimonial; en segundo lugar, el correlativo empobrecimiento de la otra parte, como pérdida o perjuicio patrimonial; en tercer lugar, inexistencia de causa que justifique la atribución patrimonial del enriquecido*».³⁵⁶

³⁵¹ El artículo 1.822 del Código Civil define la fianza como aquella figura por la que «*se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste*».

³⁵² Así, NAVARRO EGEEA, M.: *op. cit.*, pg. 75.

³⁵³ Opinan que el derecho de reembolso debe ejercitarse a través de la acción de enriquecimiento injusto, entre otros, CARBAJO VASCO, D.: *op. cit.*, pg. 82; NAVARRO EGEEA, M.: *op. cit.*, pg. 75, y GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, *cit.*, pgs. 54 - 55.

³⁵⁴ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 25 de septiembre de 1.997 (RJ 1997\6440).

³⁵⁵ Según el artículo 1.4 del Código Civil, «*los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico*».

³⁵⁶ Vid. (RJ 2012\578).

A nuestro juicio, estos tres requisitos se cumplen en el caso del responsable tributario por levantamiento del velo, pues el deudor principal se enriquece no pagando el impuesto que grava su capacidad económica, el responsable se empobrece al satisfacer la deuda tributaria del deudor principal y no existe causa que justifique dicha atribución patrimonial, pues el artículo 41.6 de la LGT confiere al responsable un derecho de reembolso frente al deudor principal.

Sin embargo, este derecho de reembolso estará vacío de contenido para el responsable tributario por levantamiento del velo la mayoría de las veces.³⁵⁷ La declaración de fallido del deudor principal persona jurídica, previa al acto de declaración de la responsabilidad, supone prácticamente su extinción, luego difícilmente podrá generar ingresos para reembolsar al responsable. Si el deudor principal fuera persona física, la previa declaración de fallido agotará su patrimonio, debiendo esperar el responsable a que el deudor principal venga a mejor fortuna, espera que pudiera resultar eterna.

Ante dicha probable eventualidad, consideramos injusta la solidaridad del artículo 35.6 de la LGT, pues permite exigir la deuda tributaria del deudor principal a un sólo corresponsable, sin tan siquiera molestar al resto, aun habiendo realizado todos el presupuesto de hecho de un mismo supuesto de responsabilidad. Dicha arbitrariedad es, a nuestro entender, contraria al artículo 14 de la CE, pues dispensa un tratamiento distinto a quienes realizan unos mismos hechos.³⁵⁸

Han destacado también los requisitos de esta figura, entre otras, las SSTs de 19 de diciembre de 1.996 (RJ 1996\9218), 5 de mayo de 1.997 (RJ 1997\3672), 25 de septiembre de 1.997 (RJ 1997\6440), 18 de noviembre de 2.005 (RJ 2005\7733) y 23 de julio de 2.010 (RJ 2010\6574).

³⁵⁷ Se han referido al inexistente derecho de reembolso del responsable subsidiario VICENTE CLEMENTE: «La responsabilidad tributaria en la contratación: perspectiva actual», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\136), pg. 4; SIMÓN ACOSTA, E.: «Responsabilidad tributaria de quienes encargan obras o servicios», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 636, 2004 (BIB 2004/1624), pg. 1; MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pg. 19, y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Responsables tributarios. Situación actual y perspectiva de futuro», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 117, 2003, pg. 7.

³⁵⁸ El artículo 14 de la CE establece que «los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social». A nuestro juicio, la elección del corresponsable es

Por ello, consideramos oportuna la regla de la mancomunidad entre la Administración tributaria y los corresponsables, a fin de que éstos asuman unas mismas obligaciones y unos mismos riesgos. La obligación es pagar la deuda tributaria del deudor principal y el riesgo no poderse reembolsar el importe efectivamente satisfecho en nombre de éste, acontecimiento cierto en el caso del responsable tributario por levantamiento del velo cuyo deudor principal es una persona jurídica.

3.6.- PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

En último lugar, nos ocuparemos de la prescripción tributaria, instituto que caracteriza también a la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, pues el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario es distinto al del resto de obligados tributarios.³⁵⁹ De ahí que nos refiramos a la misma.

La prescripción es una forma de extinción de la deuda y de la sanción tributaria³⁶⁰, la cual se inspira en el principio de seguridad jurídica, y «*presume que el titular de un derecho, acción o facultad hace dejación del mismo, lo abandona, por el paso del tiempo señalado por el legislador, de modo que ya no puede ejercitarlo*».³⁶¹ Se trata, en definitiva, de aquella figura jurídica que extingue los derechos por el mero transcurso del tiempo, en virtud del referido principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE.³⁶²

consecuencia de una discriminación económica, pues la Administración se dirigirá, normalmente, hacia el corresponsable que posee un patrimonio más fácil de ejecutar.

³⁵⁹ Vid. Artículo 67 de la LGT.

³⁶⁰ Véanse los artículos 59.1 y 190.1 de la LGT, respectivamente.

³⁶¹ Vid. Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 26 de mayo de 2.015 (RJ 2015\3139).

³⁶² Han definido también la prescripción tributaria, entre otros, MOYANO VITAL, J.M.: «Caducidad y prescripción en el orden tributario», *Economist & Jurist*, núm. 166, 2012, pg. 66, CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pg. 298, y MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA y ALMUDÍ CID: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 11.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2015, pgs. 405 - 406.

A diferencia de la prescripción civil, la prescripción tributaria es solamente extintiva. El artículo 1.930 del CC, en cambio, contempla también la prescripción adquisitiva o usucapión, y establece que *«por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales»*.

A mayor abundamiento, la prescripción civil extintiva deberá alegarla el interesado³⁶³, mientras que la prescripción tributaria *«se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario»*.³⁶⁴ No obstante, sería conveniente que el interesado revisara dicho extremo, pues habitualmente la Administración exige el pago de tributos y sanciones ya prescritas.

La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y exigir su pago se regula en la Sección III, del capítulo IV, del Título II de la LGT, división que abarca los artículos 66 a 70 de la

³⁶³ Así lo declaró el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 31 de marzo de 1.995 (RJ 1995\2795), el cual dispuso lo siguiente: *«El motivo primero del recurso, acogido al ordinal 5.º del artículo 1692 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, denuncia infracción del artículo 1968.2.º del Código Civil en relación con los artículos 1969 y 1902 del mismo Código; el motivo no puede prosperar a tenor de la reiterada doctrina jurisprudencial de la que es muestra la Sentencia de esta Sala de 28 enero 1983 (RJ 1983\393) según la cual “los principios de audiencia y contradicción imperantes en nuestro ordenamiento procesal civil exigen que las excepciones obstativas de manifestación facultativa, cual es la prescripción, sean alegadas en los escritos rectores, como son la demanda, contestación, réplica y dúplica y reconvenición y contestación a la misma, en su caso, pues, por su esencia y naturaleza, son los que rigen y concretan, con alcance de preclusión, los términos en que el proceso ha quedado planteado”, idea en la que abunda la Sentencia de 27 mayo 1991 (RJ 1991\3839), al decir que “Juzgado y Audiencia razonan con plena corrección y ajustándose a la doctrina de esta Sala, al señalar que, al no haberse formulado oportunamente en el escrito de contestación y que con la demanda determina el objeto del mismo, no podía ser acogida, máxime al ser una excepción perentoria, plenamente renunciable y, por ello, no apreciable de oficio”. Tal corrección en el razonamiento y ajuste a la doctrina de esta Sala es predecible de la sentencia recurrida al desestimar dicha excepción de prescripción al no haber sido alegada por la demandada-recurrente en su escrito de contestación a la demanda en el que no existe la más mínima alusión, ni fáctica ni jurídica, a tal medio de defensa. En consecuencia no puede prosperar el motivo»*.

Idénticas conclusiones alcanzaron las SSTS de 26 de diciembre de 1.995 (RJ 1995\9209), 20 de mayo de 1.987 (RJ 1987\3539) y 28 de enero de 1.983 (RJ 1983\393).

³⁶⁴ Vid. Artículo 69.2 de la LGT.

misma.³⁶⁵ Separadamente, la LGT se ocupa de la extinción de las sanciones, dado que éstas no forman parte de la deuda tributaria, en virtud del artículo 58.3 de la señalada Ley.³⁶⁶ En concreto, se refiere a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias el artículo 189 del indicado cuerpo legal.

Tanto la deuda como la sanción tributaria prescriben a los cuatro años, lapso de tiempo que recogen los artículos 66 y 189.2 de la LGT, respectivamente. Es decir, transcurrido el señalado plazo, se extinguirá la deuda y la sanción tributaria, no pudiendo la Administración exigir el pago de los repetidos conceptos. Además, la prescripción ganada aprovecha a todos los obligados tributarios, incluido los responsables³⁶⁷, y deberá aplicarse de oficio, tal y como avanzamos con anterioridad.³⁶⁸

Una vez definida la prescripción tributaria, e indicados sus efectos, nos ocuparemos de aquellos aspectos que suscitan mayor conflictividad en nuestro caso: el *dies a quo* del plazo de prescripción de la responsabilidad tributaria y la interrupción del referido plazo. Todo ello, sin perjuicio de que volvamos sobre los mismos extremos en el capítulo tercero, a fin de analizar las distintas cuestiones procedimentales de nuestro interés.

³⁶⁵ Además, el artículo 66 de la LGT se refiere también al derecho del obligado tributario para solicitar y obtener las devoluciones de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. Sin embargo, nosotros estudiaremos solamente las letras a) y b) del precitado artículo, pues los señalados derechos del obligado tributario no afectan directamente a la responsabilidad tributaria.

³⁶⁶ Según el artículo 58.3 de la LGT, «*las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria [...]».*

³⁶⁷ Efectivamente, el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 22 de noviembre de 2.013 (RJ 2013\7562) señala que «*apreciada la prescripción de la deuda exigida al deudor principal no cabe mantener el [...] acto de derivación».*

³⁶⁸ Véase el artículo 69 de la LGT.

Aún cuando dicho precepto no se refiera a las sanciones tributarias, el artículo 190.2 de la LGT establece que «*será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley. En particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas».*

3.6.1.- *Dies a quo* del plazo de prescripción.

El *dies a quo* del plazo de prescripción de las acciones que contempla el artículo 66 de la LGT lo determina el artículo 67 del mismo texto legal, precepto que desarrolla ordenadamente el primero, siguiendo su misma estructura. Así, el plazo de prescripción del «derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»³⁶⁹ comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación»³⁷⁰. Mientras que el día inicial del plazo de prescripción del «derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas»³⁷¹ será «el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario»³⁷².

De este modo, el legislador distingue claramente entre el procedimiento de liquidación de los tributos y el procedimiento de recaudación tributaria. Sin embargo, el artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT alude solamente al inicio del plazo de prescripción del «derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas» al responsable subsidiario, omitiendo cualquier referencia sobre el procedimiento de liquidación de los tributos³⁷³, ignorancia intencionada u olvido que ha suscitado un enorme desconcierto, tal y como veremos a continuación.

³⁶⁹ Vid. Artículo 66.a) de la LGT.

³⁷⁰ Vid. Artículo 67.1, segundo párrafo, de la LGT.

³⁷¹ Vid. Artículo 66.b) de la LGT.

³⁷² Vid. Artículo 67.1, párrafo tercero, de la LGT.

³⁷³ Así lo afirma también LOZANO SERRANO, quien apunta lo siguiente: «Es evidente que el art. 67.2, el referido específicamente al responsable, está regulando, incluso casi en coincidencia literal, el plazo de prescripción del derecho de la letra b) del art. 66, el “derecho de la Administración para exigir el pago”. Pero no el plazo de prescripción del derecho de la letra a) del art. 66, el “derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”. No puede interpretarse ni entenderse de otra forma la clara mención inicial del art. 67.2 al “plazo de prescripción para exigir la obligación de pago”, que es lo mismo que el del “derecho para exigir el pago” en los términos del art. 66.b).

En consecuencia, el art. 67.2 prevé una regla especial para fijar el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción recaudatoria contra los responsables, pero nada está contemplando respecto del plazo de prescripción de la acción para determinar su deuda». LOZANO SERRANO, C.: «La

Asimismo, el artículo 189.2 de la LGT regula el cómputo inicial del plazo de prescripción «*para imponer sanciones tributarias*», sin referirse concretamente al responsable, omisión que produce también confusión. Dicho asunto nos interesa en la misma medida que el anterior, pues la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo garantiza también las sanciones impuestas al deudor principal.

Pues bien, nuestro Alto Tribunal descarta que exista un procedimiento de liquidación frente al responsable subsidiario³⁷⁴, e interpreta que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al mismo es la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.³⁷⁵ Igualmente, estima que el plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción al responsable coincide con el anterior.³⁷⁶

Lo apuntado no supondrá, sin embargo, que la deuda y la sanción tributaria derivadas al responsable sean firmes e irrefutables para el mismo, ya que podrá impugnar la declaración de la responsabilidad alegando la prescripción de la liquidación

prescripción de la responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17, 2012 (BIB 2012\2998), pg. 8.

³⁷⁴ En este sentido, el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 17 de marzo de 2.008 (RJ 2008\1442) declaró que «*algún pronunciamiento de Tribunal Superior de Justicia (STJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2000 [JT 2001, 63]) ha considerado que el cómputo del plazo de prescripción para el responsable se produce desde la misma fecha que respecto al deudor principal y no desde el acto de derivación de la responsabilidad. Pero esta tesis no puede ser acogida, pues si la acción para dirigirse frente al responsable es una acción recaudatoria, no existe razón alguna para considerar que la prescripción no se interrumpa por las actuaciones integrantes de la vía de apremio seguidas frente al deudor principal*». (El subrayado es nuestro).

³⁷⁵ Sobre la base del referido Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 17 de marzo de 2.008, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 10 de febrero de 2.014 (RJ 2014\1323) ha declarado que «*en la actual LGT/2003 (RCL 2003, 2945) es el artículo 67.2, último párrafo, el que se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios, que empieza a contarse, precisamente, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios. Criterio que no supone diferencia sustancial con respecto al mantenido de acuerdo con las previsiones del régimen de la anterior LGT/1963, que consideraba dies a quo la actuación por la que producía la declaración de fallidos de deudores principales y, en su caso, solidarios conforme al artículo 164 RGR/1990 (RCL 1991, 6 y 284)*». (El subrayado es nuestro).

Han transcrito también el repetido Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 17 de marzo de 2.008, las sentencias del mismo Tribunal de 9 de mayo de 2.013 (RJ 2013\4662), 30 de junio de 2.011 (RJ 2011\6087), 14 de mayo de 2.009 (RJ 2009\4448) y 25 de abril de 2.008 (RJ 2008\2485).

³⁷⁶ Véase también el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 17 de marzo de 2.008 (RJ 2008\1442).

y la sanción giradas al deudor principal, en virtud del artículo 174.5 de la LGT. Por esta razón, se viene negando que la situación del responsable sea la del indefenso.³⁷⁷

Esta interpretación, sin embargo, la consideramos contraria al texto de la Ley, ya que la deuda tributaria del responsable subsidiario es fruto, a nuestro entender, de una auténtica liquidación. En efecto, el responsable garantizará solamente la «*totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*» al deudor principal³⁷⁸, luego no alcanzará a aquellos conceptos que se devengan en período ejecutivo, los cuales habrán incrementado la deuda tributaria y la sanción del deudor principal al tiempo de declarar la responsabilidad. Dicho acrecentamiento obligará a la Administración a realizar una liquidación nueva, distinta de la girada al deudor principal, aunque calculada sobre la base de la misma.³⁷⁹

Dicha operación tiene cabida, a nuestro juicio, en el presupuesto de hecho del artículo 66.a) de la LGT, debiéndosele aplicar al responsable, por consiguiente, el *dies a quo* del artículo 67.1, párrafo segundo, de la misma Ley.³⁸⁰ De igual modo, opinamos

³⁷⁷ Al respecto, Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 19 de julio de 2.010 (RTC 2010\39) declaró que «*al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige.*»

No hay que olvidar que una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva, de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada».

³⁷⁸ Vid. Artículo 41.3 de la LGT.

³⁷⁹ Según veremos en el capítulo tercero, la responsabilidad subsidiaria se declarará siempre en el período ejecutivo, una vez la deuda tributaria y la sanción del deudor principal han devengado intereses de demora y el recargo del período ejecutivo que corresponda. Sin embargo, la responsabilidad tributaria garantizará tan sólo «*la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*» (artículo 41.3 de la LGT), luego habrá que realizar una liquidación nueva para el responsable.

³⁸⁰ A tenor del Diccionario de la Real Academia Española, «liquidar» es «*determinar en dinero el importe de una deuda*», significado que describe perfectamente la operación que deberá realizar la Administración para determinar la deuda tributaria del responsable. De ahí que sostengamos la necesidad de aplicar los artículos 66.a) y 67.1, párrafo segundo, de la LGT al responsable.

que el día inicial del plazo de prescripción para el responsable de la sanción impuesta al deudor principal debería ser «*el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones*»³⁸¹, dado el carácter punitivo de la extensión de la responsabilidad a las sanciones. No tiene sentido, según nuestro criterio, observar las garantías materiales y procesales de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE en el responsable, y no las disposiciones sancionadoras de la LGT, las cuales garantizan también, valga la redundancia, la posición del sancionado.³⁸²

En definitiva, abogamos porque el *dies a quo* del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria del responsable sea «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación*»³⁸³, y el día inicial del plazo de prescripción para determinar el importe de la sanción derivada al responsable «*el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones*»³⁸⁴. Asimismo, estimamos que el plazo de prescripción

Así también, ARIAS ABELLÁN afirma que el procedimiento frente al responsable tributario «*tiene por finalidad cuantificar la obligación que nace de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado en la ley, concretando, además, la existencia de esa obligación en todos sus elementos, finalidad previa a la propiamente recaudatoria que requiere la existencia de una obligación y de una obligación liquidada porque sólo así puede exigirse su pago o cumplimiento. Puede afirmarse, pues, que se trata de un procedimiento de liquidación al que la Ley denomina de declaración de la responsabilidad [...]*». ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «*Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación*», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006, pg. 565.

³⁸¹ Vid. Artículo 189.2 de la LGT.

³⁸² Nos referiremos a los artículos 24.2 y 25.1 de la CE en el epígrafe 4 del capítulo cuarto del presente trabajo.

³⁸³ Vid. Artículo 67.1, segundo párrafo, de la LGT.

En tal sentido, compartimos la opinión de LOZANO SERRANO, quien sostiene lo siguiente: «*No habiendo particularidad ni precepto específico en la Ley respecto de la prescripción del derecho a determinar la deuda del responsable, su plazo se iniciará, para solidarios y subsidiarios, conforme a la regla general –única existente en la LGT para toda obligación tributaria y para todo obligado- del art.67.1, párrafo segundo. Es decir, el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación*». LOZANO SERRANO, C.: *op. cit.*, pg. 8.

³⁸⁴ Vid. Artículo 189.2 de la LGT.

Al respecto, DELGADO GONZÁLEZ y RAGEL BONILLA apuntan que «*si la responsabilidad tiene carácter punitivo, no entendemos cómo pueden traerse a colación por parte del Tribunal Supremo los preceptos que regulan la acción recaudatoria y no los que regulan la prescripción de la acción sancionadora, preceptos que sitúan, como podemos recordar, el “dies a quo” del período de prescripción en el día en que se cometieron las infracciones o se participó en su comisión*». DELGADO GONZÁLEZ, A.F. y RAGEL BONILLA, A.J.: «*La prescripción de las acciones de responsabilidad, de*

para exigir el pago al responsable deberá «comenzar a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios»^{385 386}.

La solución propuesta no pretende confirmar, sin embargo, el régimen jurídico actual, solamente exteriorizamos la interpretación que consideramos más fiel a la letra de la Ley. Así, creemos que el *dies a quo* del artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT es contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE, pues deja a merced de la Administración tributaria, parte interesada en el asunto, el cómputo inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda al responsable.

Efectivamente, el día inicial del referido plazo de prescripción es «la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios», luego cabría posponer el *dies a quo* del artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT demorando el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria del deudor principal y la sustanciación del sucesivo procedimiento de apremio. Dicho esquema, por consiguiente, brinda a la Administración la oportunidad de retrasar el cómputo inicial del repetido plazo de prescripción a su antojo, posibilidad que conculca, a nuestro entender, el principio de seguridad jurídica.

derivación de la obligación de pago y de la punitiva o sancionadora que se pueden ejercer contra los responsables tributarios», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2013 (BIB 2013\1570), pg. 7.

³⁸⁵ Vid. Artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT.

Por su parte, el artículo 190.2, segundo párrafo, de la LGT dispone que «la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas».

³⁸⁶ Tal y como avanzamos con anterioridad, el Tribunal Supremo considera que «la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios» es la declaración de fallido. No obstante, si la Administración tributaria hubiera realizado otra actuación recaudatoria posterior, el día inicial del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable será la fecha de la misma. Así, GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas tributarias*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 76.

A modo de avanzadilla, y sin el propósito de adelantar razonamientos que realizaremos en el subepígrafe siguiente, es preciso añadir que la Ley General Tributaria no contempla la caducidad del procedimiento de apremio³⁸⁷, pudiendo la Administración demorar el mismo indefinidamente, interrumpiendo y reanudando el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria cada cuatro años. La postergación *sine die* del procedimiento de apremio pospondrá indefinidamente también el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda garantizada al responsable subsidiario, ya que el señalado día inicial requiere la previa sustanciación del procedimiento de apremio frente al deudor principal y, en su caso, frente a los responsables solidarios.

Además, la doctrina científica ha destacado también que el indicado plazo de prescripción comenzará a correr desconociéndolo el interesado, pues el artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT se refiere a la «*la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios*», y no a la notificación practicada al responsable.³⁸⁸ Dicho extremo, no obstante, podrá consultarlo el responsable en el trámite de audiencia, una vez acceda al expediente.³⁸⁹

³⁸⁷ Efectivamente, las únicas causas de terminación del procedimiento de apremio que contempla el artículo 173.1 de la LGT son «*el pago de la cantidad debida*», «*el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable*» y «*el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa*».

³⁸⁸ A juicio de DELGADO GONZÁLEZ y RAGEL BONILLA, el artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT pudiera infringir «*uno de los principios básicos del derecho administrativo: la eficacia de los actos requiere de su notificación formal*». Así, «*para que se produzca la interrupción de la prescripción por actuaciones administrativas se requiere el conocimiento formal de las mismas por parte de los obligados tributarios [Art. 68 2 a)]. Esta exigencia es consecuencia de uno de los principios básicos del derecho administrativo: la eficacia de los actos requiere de su notificación formal*». DELGADO GONZÁLEZ, A.F. y RAGEL BONILLA, A.J.: *op. cit.*, pg. 4.

Sin restarle un ápice de razón a los precitados autores, hemos de añadir que la señalada formalidad tiene difícil cabida en el caso del responsable subsidiario, pues requeriría posicionar el *dies a quo* del plazo de prescripción del mismo a partir de la comunicación de inicio del procedimiento para derivar la responsabilidad, instante a raíz del cual comenzarían los tratos con el repetido obligado tributario. Dicha solución, sin embargo, plantea los mismos problemas que venimos analizando: deja a merced de la Administración tributaria la activación del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable. De ahí que compartamos la opinión de GUERRA REGUERA, M.: *op. cit.*, pg. 76.

³⁸⁹ Vid. *Infra.*, subepígrafe 2.2 del capítulo tercero.

En resumen, sería conveniente que el legislador se ocupara del *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario, y lo hiciera coincidir con el día inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, el cual es «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario*».³⁹⁰ De este modo, se dejaría fuera del alcance de la Administración el cómputo inicial del plazo de prescripción que ahora analizamos, pues ineludiblemente después de liquidar la deuda tributaria se abriría el período voluntario de pago del deudor principal, y una vez finalizado éste, comenzaría a correr el plazo de prescripción del responsable subsidiario.

3.6.1.- Interrupción del cómputo de la prescripción.

Otra cuestión controvertida en nuestro caso es la interrupción del plazo de prescripción del responsable subsidiario, ya que el régimen jurídico actual posibilita postergar el *dies a quem* del referido plazo indefinidamente, tal y como veremos en el presente epígrafe. Dicho efecto se regula en los artículos 68, 189.3 y 190.2 de la LGT³⁹¹, y produce la reanudación del cómputo del plazo de prescripción de que se trate, en virtud del apartado 5 del señalado artículo 68 de la LGT.³⁹²

En sintonía con el artículo 67 de la LGT, el artículo 68 de la misma Ley desarrolla ordenadamente también el artículo 66 del repetido texto legal, formato que ya destacamos en el subepígrafe anterior. Así, el apartado 1 del artículo 68 de la LGT se ocupa de la interrupción del plazo de prescripción del «*derecho de la Administración*

³⁹⁰ Vid. Artículo 67.1, párrafo tercero, de la LGT.

³⁹¹ Efectivamente, el artículo 68 de la LGT se refiere a la interrupción del plazo de prescripción de la deuda tributaria, mientras que los artículos 189.3 y 190.2 de la misma Ley se ocupan de la interrupción del plazo de prescripción de las sanciones.

³⁹² Según el artículo 68.5 de la LGT, «*producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción [...]*».

para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»³⁹³, e indica que el plazo «se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria».

Seguidamente, el apartado 2 del mismo precepto se refiere al plazo de prescripción del «derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas»³⁹⁴, el cual «se interrumpe:

³⁹³ Vid. Artículo 66.a) de la LGT.

³⁹⁴ Vid. Artículo 66.b) de la LGT.

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria».

Finalmente, los apartados 3 y 4 del artículo 68 de la LGT regulan la interrupción del plazo de prescripción del derecho del obligado tributario para solicitar y obtener las devoluciones de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. Dichos apartados, sin embargo, no los analizaremos en este trabajo, pues se alejan demasiado del objeto de nuestro estudio, ya que no afectan directamente a la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo.

Por su parte, los artículos 189.3 y 190.2 de la LGT se ocupan de la interrupción del plazo de prescripción de las sanciones tributarias, cuestión que reviste en nuestro caso tanta importancia como la interrupción del plazo de prescripción de las deudas tributarias, ya que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT alcanza también a las sanciones. Así, el artículo 189.3 de la LGT establece que *«el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:*

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos».

Y para terminar, el artículo 190.2, párrafo segundo, de la LGT se refiere a «*la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias*», y se remite a la Sección tercera, del Capítulo IV, del Título II de la precitada Ley, apartado que comprende los artículos 66 a 70 de la misma. En concreto, dispone que «*la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la [Sección tercera, del Capítulo IV, del Título II de la LGT] relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas*».

Una vez destacadas las actuaciones que interrumpen el plazo de prescripción de la deuda y la sanción tributaria, examinaremos qué efectos producen en el responsable tributario por levantamiento del velo. Pues bien, la reanudación del plazo de prescripción del «*derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*»³⁹⁵ perjudicará en primer grado al deudor principal, e indirectamente al responsable, pues impedirá ganar la prescripción, beneficio que aprovecharía también al segundo, en virtud del artículo 69.1 de la LGT.³⁹⁶

³⁹⁵ Nos referimos al supuesto del artículo 68.1 de la LGT, el cual se ocupa de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a del artículo 66 de la misma Ley.

³⁹⁶ En efecto, el artículo 69.1 de la LGT dispone que «*la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior*».

Además, la interrupción del plazo de prescripción del señalado derecho pospondrá cuatro años el *dies a quem* del mismo, retraso que ineludiblemente postergará también el día final del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda garantizada al responsable. Según venimos recalcando en este trabajo, la derivación de la responsabilidad tributaria requiere la previa determinación de la deuda tributaria del deudor principal, luego cualquier dilación en la liquidación de la misma postergará el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda al responsable.

Es preciso añadir, no obstante, que la interrupción se producirá siempre que el procedimiento de verificación de datos, de comprobación de valores, de comprobación limitada o de inspección no haya caducado, pues «*las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción*».³⁹⁷ Tampoco interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria los actos nulos de pleno derecho.³⁹⁸

Por lo que respecta al derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda³⁹⁹, hemos de distinguir dos procedimientos: el procedimiento de apremio frente al deudor principal y, en su caso, frente a los responsables solidarios; y el procedimiento frente al responsable subsidiario por levantamiento del velo. El segundo procedimiento sucederá en el tiempo al primero, pues requiere la previa declaración de fallido del

³⁹⁷ Vid. Artículo 104.5, segundo párrafo, de la LGT.

³⁹⁸ Así, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 19 de enero de 1.996 (RJ 1996\6269) declaró lo siguiente: «*La segunda cuestión planteada por los recurrentes es que ha prescrito el derecho de la Administración para comprobar el verdadero valor de la finca adquirida, porque, según su opinión, la sentencia apelada incurre en el error de dar por válidos, para interrumpir la prescripción, actos declarados formalmente nulos.*

Esta tesis debe ser rechazada, porque el primer acuerdo de comprobación de valores, adoptado en la correspondiente tasación pericial contradictoria, no fue declarado nulo de pleno derecho (nulidad absoluta o radical) por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valladolid en su Resolución de 31 mayo 1982, sino simplemente anulable (nulidad relativa), por falta de idoneidad del título facultativo del Perito dirimente, luego, en consecuencia, produjo efectos interruptivos, dado que únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida que se consideran como inexistentes».

³⁹⁹ Véanse los artículo 66.b) y 68.2 de la LGT.

deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios, insolvencia que habrá de concluirse, precisamente, en el procedimiento de apremio.

Cuando la interrupción resulte del procedimiento de apremio contra el deudor principal y los responsables solidarios, producirá los mismos efectos que la anterior. Es decir, impedirá al responsable ganar la prescripción y pospondrá el día inicial del plazo para exigir el pago al mismo.

Sin embargo, existe una diferencia fundamental respecto de la situación anterior: el procedimiento de apremio no tiene plazo de caducidad. De este modo, a la Administración bastará con interrumpir la prescripción cada cuatro años, y así reanudar el plazo de la misma, retardando el cómputo inicial del plazo de prescripción del responsable subsidiario *sine die*.

Al respecto, algún autor ha propuesto fijar un plazo de caducidad para el procedimiento de apremio.⁴⁰⁰ Nosotros, en cambio, seguimos creyendo mejor retrasar el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario hasta «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario*» para el deudor principal⁴⁰¹, pues consideramos que ofrece mayores garantías al mismo.

En efecto, la caducidad del procedimiento de apremio permitiría a la Administración interrumpir de nuevo la prescripción, siempre que el derecho, valga la redundancia, no hubiera prescrito.⁴⁰² Dicha facultad posibilitaría posponer el día inicial

⁴⁰⁰ Véanse FALCÓN Y TELLA, R.: «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2001, pg. 7, y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La prescripción de la obligación del responsable tributario», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, 1.ª edic., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pg. 549.

⁴⁰¹ Vid. Artículo 67.1, párrafo cuarto, de la LGT.

⁴⁰² Sobre los efectos de la declaración de caducidad, PÉREZ ROYO apunta que «*de ello se ocupa el apartado 5 del artículo 104 [...]. El mismo comienza diciendo que “producida la caducidad, ésta será declarada de oficio o a instancia de parte, produciéndose el archivo de las actuaciones”*. Ahora bien, esto no significa que se tenga por extinguido el derecho o facultad que la Administración estaba ejerciendo. La LGT nos dice que la caducidad no produce “la prescripción de los derechos de la

del plazo de prescripción para exigir la deuda al responsable, pudiendo la Administración, aunque con dificultades, retrasar el mismo a su conveniencia.

El cómputo inicial propuesto, sin embargo, fijaría de antemano el *dies a quem* del plazo de la Administración para comunicar el inicio del procedimiento al responsable, resultando improrrogable e inamovible para la misma. Todo ello, sin perjuicio de la reanudación del plazo de la prescripción con la referida comunicación de inicio, instante a partir del cual comenzaría a correr el plazo de caducidad de seis meses del procedimiento frente al responsable subsidiario.⁴⁰³

Esta medida la consideramos necesaria, pues el responsable merece las mayores garantías, dado que es obligado a pagar una deuda tributaria ajena, sin tan siquiera haber manifestado capacidad económica. No obstante, quizá fuera necesario fijar un plazo de prescripción específico, superior a los cuatro años, siempre que resulte imposible actuar con garantías en el señalado plazo.

Por su parte, la comunicación de inicio del procedimiento frente al responsable subsidiario, el ofrecimiento del trámite de audiencia al mismo y la declaración de la responsabilidad interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago al responsable y al deudor principal, en virtud de los artículos 68.2.a) y 68.8 de la LGT⁴⁰⁴, respectivamente. En cualquier caso, la virtualidad del artículo 68.8 de la LGT es escasa, pues rara vez producirá efectos en el deudor principal, salvo previa rehabilitación del crédito tributario.

Administración tributaria". En realidad, lo que quiere decir es que no se produce la extinción. Lo que se ha extinguido, o, mejor, ha terminado, es sencillamente el procedimiento, pero, en tanto no se haya cumplido el plazo de prescripción, podrá iniciarse uno nuevo». PÉREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, cit., pg. 249.

⁴⁰³ De la comunicación de inicio del procedimiento frente al responsable subsidiario nos ocuparemos en el subepígrafe 2.1.2 del capítulo tercero. A fin de no repetirnos, nos remitimos al mismo.

⁴⁰⁴ A tenor del artículo 68.8 de la LGT, «interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables».

A partir de la declaración de la responsabilidad será cuando realmente quepa comunicar las interrupciones del deudor principal y el responsable tributario, pues mientras tanto el responsable será tan sólo «presunto responsable», y el artículo 68.8 de la LGT se refiere a «*los responsables*».⁴⁰⁵ No obstante, las interrupciones del deudor principal producirán efectos en el responsable subsidiario, pues pospondrán el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago al mismo, tal y como venimos destacando en este subepígrafe.

Por último, las conclusiones alcanzadas anteriormente cabe extrapolarlas a las sanciones. Así, la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para imponer y exigir el pago de las sanciones al deudor principal postergará el cómputo inicial del plazo de prescripción del responsable subsidiario.

En definitiva, estimamos oportuno retrasar el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario hasta «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario*» para el deudor principal⁴⁰⁶, ya que fijaría de antemano el *dies a quem* del plazo de la Administración para comunicar el inicio del

⁴⁰⁵ En tal sentido, ARIAS ABELLÁN afirma lo que sigue: «*Pero es que además la LGT regula ese dies a quo respecto de los responsables y en consecuencia con anterioridad al mismo no cabe comunicabilidad de efectos. Es imposible que los actos que se dicten, y que tengan efectos interruptivos de acuerdo con esta ley, en los procedimientos de liquidación, sean de gestión o de inspección, que se apliquen a los deudores principales produzcan esos mismos efectos respecto de los responsables porque ese dies a quo se sitúa cuando se han iniciado o terminado los de recaudación respecto de esos principales, es decir, una vez concluidos los primeros a los que se han hecho alusión. Pero es que después tampoco cabe la interrupción porque el deudor principal desaparece del campo de sujetos a los que se les puede exigir la deuda sin perjuicio de la rehabilitación del crédito, respecto del deudor principal o de los solidarios, en el caso del subsidiario siempre que ese último haya sido declarado insolvente total o parcialmente y previa rehabilitación del crédito también respecto de él*». ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 158, 2013, pg. 59.

A la inversa, ESEVERRI parece admitir que la prescripción del responsable subsidiario podrá interrumpirse antes de la declaración de la responsabilidad, posibilidad que rechazamos por la razón antedicha: hasta la declaración de la responsabilidad el responsable será tan sólo «presunto responsable», y el artículo 68.8 de la LGT se refiere a «*los responsables*». Mientras tanto, las actuaciones sobre el deudor principal pospondrán el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario, efecto distinto de la interrupción, si bien ambos retrasarán el *dies a quem* del repetido plazo de prescripción. Véase en ESEVERRI, E.: *La prescripción tributaria*, 1.^a edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, pg. 310.

⁴⁰⁶ Vid. Artículo 67.1, párrafo cuarto, de la LGT.

procedimiento al responsable, resultando improrrogable e inamovible para la misma. No es de recibo, a nuestro entender, que la Administración, parte interesada en el asunto, pueda determinar a su antojo el día inicial del plazo de prescripción del responsable subsidiario, pues dicha facultad atenta claramente contra el principio de seguridad jurídica, el cual debería salvaguardar, precisamente, el instituto de la prescripción.⁴⁰⁷

Quizá fuera necesario, no obstante, establecer un plazo de prescripción específico, superior a los cuatro años, siempre que resulte imposible actuar con garantías en el señalado plazo. Pero en cualquier caso, determinaría de antemano también el *dies a quem* del plazo de la Administración para comunicar el inicio del procedimiento al responsable, neutralizando la incertidumbre actual.

Aún así, somos conscientes de que la Administración podrá postergar el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario controlando el tiempo de las actuaciones realizadas en el procedimiento de liquidación de que se trate, si bien la maniobra será mucho más compleja, ya que los procedimientos de liquidación contemplan plazos de caducidad. Cabría acabar con la discrecionalidad de la Administración situando el día inicial del plazo de prescripción del responsable en «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación*»⁴⁰⁸, pero dicha medida sería más traumática, pues encorsetaría también el procedimiento de liquidación de los tributos, el cual requiere a veces cierta flexibilidad, dada la complejidad de las actuaciones de comprobación e investigación. De ahí que optemos por la solución moderada, la cual hemos venido desarrollando en el presente subepígrafe.

⁴⁰⁷ Según la STS de 9 de diciembre de 2.013 (RJ 2014\1836), la prescripción es *una «institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones [...]»*.

⁴⁰⁸ Vid. Artículo 67.1, párrafo segundo, de la LGT.

4.- NATURALEZA JURÍDICA.

El responsable tributario destaca por asumir una deuda que le es ajena, sin que haya existido, por su parte, manifestación alguna de capacidad económica, a veces tampoco conducta ilícita, y siempre en detrimento de su patrimonio.⁴⁰⁹ Por esta razón, se ha identificado la figura del responsable, independientemente de su carácter solidario o subsidiario, con una medida de aseguramiento del crédito tributario, la cual sirve a la Administración para cuando el deudor principal no satisface el importe de la deuda tributaria.⁴¹⁰

De este modo, la Ley General Tributaria, tomando en cuenta el interés jurídicamente protegido a través del crédito tributario, el sostenimiento del gasto público⁴¹¹, ha establecido medidas tendentes a asegurarlo, aumentando las posibilidades de cobro de la Hacienda Pública. En este sentido, el responsable tributario constituye una garantía de carácter personal y universal, pues afronta el pago de la deuda con todos sus bienes presentes y futuros⁴¹², salvo las excepciones que por Ley se establezcan.⁴¹³

Se suele asimilar la responsabilidad tributaria a la fianza⁴¹⁴, instituto por el que un tercero se compromete a ejecutar la prestación que el deudor debe al acreedor.⁴¹⁵ Esta similitud alcanza mayor intensidad con la responsabilidad subsidiaria, pues el

⁴⁰⁹ Véase GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 48.

⁴¹⁰ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, *cit.*, pg. 64.

⁴¹¹ El artículo 31.1 de la Constitución Española dispone que «*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*».

⁴¹² Según el artículo 10.5 del RGR, «*los obligados al pago de las deudas tributarias responden del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, salvo las excepciones previstas en las leyes [...]*».

⁴¹³ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 46.

⁴¹⁴ Vid. CARBAJO VASCO, D.: *op. cit.*, pg. 82; VV AA: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pgs. 384 – 385, y GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*, *cit.*, pg. 64.

⁴¹⁵ Véase el artículo 1.822 del Código Civil.

fiador goza del llamado beneficio de excusión⁴¹⁶, al igual que el responsable subsidiario, beneficio que no se concede al responsable solidario.⁴¹⁷

Sin embargo, existe una razón que nos permite aseverar la autonomía conceptual de la responsabilidad tributaria frente a dicha categoría *ius* privatista: el origen legal de la responsabilidad tributaria frente a la autonomía de la voluntad que rige el instituto de la fianza.⁴¹⁸ Así, mientras el compromiso del fiador de pagar la deuda del deudor debe ser expreso⁴¹⁹, la Administración tributaria podrá compeler al responsable a pagar la deuda del deudor principal por la simple razón de haber realizado el presupuesto de hecho de la concreta responsabilidad tributaria, aun contra la voluntad del mismo.

Otro argumento que se esgrime para diferenciar la responsabilidad tributaria y la fianza es la posible naturaleza sancionadora de la primera, dado que algunos supuestos alcanzan a las sanciones, singularidad que presentan los supuestos de responsabilidad subsidiaria que estudiamos en este trabajo.

Al respecto, la STS de 30 de noviembre de 1.993⁴²⁰ distinguió la autoría de la infracción y la responsabilidad sobre la sanción para resolver si la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones tenía naturaleza sancionadora, condición que obligaría a la Administración tributaria a observar las garantías materiales y procesales

⁴¹⁶ En virtud del artículo 1.830 del CC, «*el fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor sin hacerse antes excusión de todos los bienes del deudor*».

⁴¹⁷ Efectivamente, para declarar la responsabilidad subsidiaria la Administración tributaria deberá previamente declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios, trámite que no requiere cumplir para declarar la responsabilidad solidaria, pudiendo exigirla en cualquier momento posterior al período voluntario de pago concedido al deudor principal. A tal efecto nos remitimos a los artículos 175 y 176 de la LGT.

⁴¹⁸ Para SÁNCHEZ GALIANA, «*la determinación legal del responsable tributario distingue a éste de la figura jurídico-privada del fiador, cuya obligación nace de un acuerdo de voluntades, aunque a veces pueda tener también, de forma mediata, un origen legal*». SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «El responsable (Artículos 37, 38 y 39)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pg. 630.

⁴¹⁹ Vid. Artículo 1.827 del Código Civil.

⁴²⁰ Vid. (RJ 1993\6562).

de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE en el procedimiento para derivar la sanción al responsable.⁴²¹ A tal efecto, separó el importe de la responsabilidad civil subsidiaria que se deriva al responsable para que el deudor principal contribuya al sostenimiento de los gastos públicos y el importe de la sanción que algunos supuestos de responsabilidad alcanzan⁴²², y concluyó que el responsable tiene derecho a reembolsarse el importe de la sanción con cargo al patrimonio del deudor principal, «por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado».⁴²³

Esta doctrina, sin embargo, ya la superó la STC de 27 de marzo de 2.006⁴²⁴, la cual declaró lo siguiente: «en la medida en que [...] la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto

⁴²¹ GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, parte Estudio, 1.999 (BIB 1999\1155), pg. 3.

⁴²² Según el Fundamento de Derecho Primero de la señalada sentencia, «por una parte está el importe de la deuda tributaria en sentido estricto, que subsidiariamente se deriva para que sea pagada por el Administrador. Con relación a ella consideramos plenamente correcta la argumentación de la sentencia apelada, ya que además del dato formal de la ubicación de los preceptos reguladores de la responsabilidad subsidiaria fuera del capítulo que la Ley General Tributaria dedica a las infracciones y sanciones, desde un punto de vista sustantivo resulta conforme a la técnica jurídica de naturaleza no sancionadora el asegurar el pago de las deudas mediante la previsión legal de casos de responsabilidad civil subsidiaria por quienes tienen algún tipo de concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal. Es, en este caso, el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describía el artículo 40 de la Ley General Tributaria, a las cuales --incluida la de que hubieren mediado mala fe o negligencia grave-- no hay por qué darles la naturaleza de elementos originadores de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que son nociones perfectamente integradas en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un simple gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda, de la que sin embargo, podrá resarcirse, en su caso, ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal».

⁴²³ Vid. Fundamento de Derecho Segundo.

⁴²⁴ Vid. (RTC 2006\85).

que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”– del título IV –que regula “La potestad sancionadora”–.

*En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre (RTC 2004, 145), F. 3; 52/2004, de 13 de abril (RTC 2004, 52), F. 3; 54/2003, de 24 de marzo (RTC 2003, 54), F. 3; 9/2003, de 20 de enero (RTC 2003, 9), F. 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo (RTC 2002, 116), F. 3]».*⁴²⁵

A nosotros no nos cabe duda que la responsabilidad tributaria constituye una garantía. Dicha conclusión la alcanzamos al observar que el responsable podrá neutralizar los efectos de la responsabilidad mediante el derecho de reembolso que le confiere el artículo 41.6 de la LGT, y que el importe de la deuda del responsable coincide con la deuda tributaria del deudor principal.

Además, si el legislador hubiera pretendido sancionar al responsable habría configurado un nuevo tipo infractor que lo sancionara directamente, permitiendo a la Administración tributaria recaudar el importe de dos sanciones: la del deudor principal y la del responsable. Sin embargo, los supuestos de responsabilidad tributaria que se extienden a las sanciones del deudor principal tan sólo garantizan el importe de las mismas, pudiendo el responsable reembolsarse las cantidades efectivamente satisfechas.

No obstante, consideramos que dicha garantía se tornará sanción cuando el responsable no pueda reembolsarse el importe que alcanza la responsabilidad, pues satisfacer la sanción impuesta a otro sin poderse reembolsar su importe es tanto como

⁴²⁵ Véanse los Fundamentos Jurídicos Tercero y Cuarto de la señalada sentencia.

ser sancionado directamente. Por ello, estimamos acertadísima la decisión de nuestro Tribunal Constitucional de extender las garantías materiales y procesales de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE al procedimiento para derivar la sanción al responsable tributario por levantamiento del velo, pues se conoce de antemano que no podrá reembolsarse el importe satisfecho en nombre del deudor principal.

5.- PRESUPUESTOS DE HECHO.

Los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo destacan por la defectuosa técnica empleada por el legislador en su redacción. En efecto, el legislador utiliza, con una enorme vaguedad conceptual e indeterminación, conceptos como «*control efectivo total o parcial, directo o indirecto*», «*voluntad rectora común*», «*unicidad de personas y esferas*» y «*confusión o desviación patrimonial*», los cuales no define, no existiendo un significado concreto para ellos en nuestro ordenamiento jurídico.⁴²⁶

Dicha imprecisión responde, según la doctrina más cualificada, al propósito de ampliar el ámbito subjetivo de los señalados supuestos de responsabilidad lo más posible, y a la dificultad de transformar en norma positiva una doctrina de origen y desarrollo jurisprudencial.⁴²⁷

Esta configuración ha reportado vehementes críticas a los referidos supuestos de responsabilidad, pues algunos autores opinan que dicha solución no es la adecuada para lograr el fin que se persigue. Por esta razón, los han tachado de inconstitucionales⁴²⁸, o

⁴²⁶ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 63.

⁴²⁷ En este sentido, CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pgs. 115 – 116; parecida conclusión alcanza RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», *cit.*, pgs. 3 - 4.

⁴²⁸ FALCÓN TELLA, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130) (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2007 (BIB 2007\38), pg. 5.

los han tildado de «dislate»⁴²⁹ o «misil dirigido a la línea de flotación del ejercicio de las actividades profesionales a través de sociedades»⁴³⁰.

Nos sorprende la escasa jurisprudencia que existe sobre los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, hecho que revela el exiguo empleo que la Administración hace de los mismos, pues unos supuestos redactados en términos tan generales producen, normalmente, una extensa jurisprudencia. Dicho circunstancia nos obligará razonar, la mayor parte de las veces, sobre la base de la doctrina científica.

Se trata de supuestos que LÓPEZ LÓPEZ califica, a nuestro juicio muy acertadamente, de circulares⁴³¹, pues mientras el artículo 43.1.g) de la LGT posibilita declarar la responsabilidad de los socios que controlan la sociedad insolvente, el artículo 43.1.h) de la LGT permite redirigir la acción administrativa hacia la sociedad creada fraudulentamente para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Dicha solución se logra ignorando los negocios traslativos que han situado bienes del deudor en el patrimonio de la sociedad.⁴³²

Aún cuando la exposición de motivos de la LMPFF señale que ambos supuestos se inspiran en la técnica judicial del levantamiento del velo, únicamente el supuesto del

⁴²⁹ GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006 (BIB 2006\750), pg. 10.

⁴³⁰ Insiste en criticar los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo GARCÍA NOVOA, C.: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2006 (BIB 2006\1264), pg. 2.

⁴³¹ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pgs. 60 - 61.

En parecidos términos, RUIZ HIDALGO afirma que «la regulación de la LGT hace hincapié en que la responsabilidad puede actuar tanto en sentido ascendente como descendente u horizontal. Es decir, que quien controla responde de las deudas de la entidad controlada, pero ésta también responde de las deudas de quien la controla. Igualmente, una entidad controlada por un sujeto puede responder de las deudas de otra sociedad igualmente controlada por este, siempre que concurren los requisitos legales». RUIZ HIDALGO, C.: «La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109, 2015, pgs. 105 - 106.

⁴³² Véase PÉREZ BERNABEU, B.: «Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria», *Revista de Información Fiscal*, núm. 110, 2012, pg. 67.

artículo 43.1.g) de la LGT consiste en soslayar la personalidad jurídica y alcanzar las personas que integran su sustrato.⁴³³ El artículo 43.1.h) de la LGT, en cambio, recoge un supuesto de alzamiento de bienes, pues responsabiliza a un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria cuando el deudor realiza actos de disposición patrimonial a favor del mismo, dificultando o impidiendo la eficacia del procedimiento de apremio tributario iniciado o de previsible iniciación.⁴³⁴

La prueba de los elementos que integran los presupuestos de hecho de los señalados supuestos de responsabilidad corresponde a la Administración.⁴³⁵ Tienen la consideración de objetivos los requisitos de control efectivo o voluntad rectora común, y unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial, ya que se refieren a los hechos que definen el supuesto de responsabilidad. Sin embargo, tiene la consideración de subjetivo, por referirse a la intención del responsable, el requisito de acreditar que la persona jurídica instrumental ha sido creada o utilizada para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.⁴³⁶

Seguidamente analizaremos los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, los cuales coinciden en ambos supuestos, si bien existen algunas diferencias que examinaremos con detenimiento.

⁴³³ RUIZ HIDALGO sostiene que «el levantamiento del velo, como expresión metafórica que es, se refiere a la posibilidad de prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a las personas que integran el sustrato de la misma». RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», *cit.*, pg. 2.

⁴³⁴ PÉREZ BERNABEU, B.: *op. cit.*, pg. 67.

⁴³⁵ Al respecto, BOSCH CHOLBI afirma que, «lógicamente, sobre la Administración recae la carga de la prueba, tanto de los hechos en que se basa la responsabilidad, como, en su caso, la de la culpabilidad necesaria para aplicar una sanción. Así se desprende del artículo 105 LGT, pues es la Administración la que quiere hacer valer su derecho, y, por tanto, la que debe probar el hecho que lo constituye». BOSCH CHOLBI, J.L.: «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: Aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 173, 2005, pg. 49.

⁴³⁶ Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *op. cit.*, pgs. 28 - 29.

5.1.- RELACIÓN DE CONTROL EFECTIVO O, ALTERNATIVAMENTE, CONCURRENCIA DE UNA VOLUNTAD RECTORA COMÚN.

El cumplimiento de este primer requisito implica, necesariamente, la preexistencia de dos realidades: por un lado, la de uno o varios sujetos dominantes y dominados, y por otro lado, el dominio que los primeros deben ejercer sobre los segundos.⁴³⁷ Este esquema nos obliga examinar los elementos que lo componen: las figuras del sujeto dominante y dominado y la relación de dominio que debe existir entre los mismos.

Por lo que respecta a las figuras del sujeto dominante y dominado, debemos distinguir las relaciones entre sujeto dominante – sujeto dominado y obligado principal – responsable tributario, las cuales, ambas, se observan en los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo. Se trata de relaciones que se concatenan y secuencian en dichos supuestos, pues la señalada relación de dominio permitirá a la Administración tributaria declarar la referida responsabilidad, siempre y cuando se observen los demás requisitos del artículo 43.1.g) y h) de la LGT.

La relación subyacente que existe entre los sujetos dominante y dominado es, valga la redundancia, una relación de hecho, y se inserta como elemento configurador de los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT. En cambio, la relación entre obligado principal y responsable tributario es consecuencia de la anterior, y nace una vez la Administración tributaria ha declarado como tal al responsable tributario.

Los sujetos dominante y dominado no coinciden con el obligado principal y el responsable tributario, pues el sujeto dominante ocupará la posición de responsable en el supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT, mientras que en el supuesto de la letra h) del

⁴³⁷ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 84.

mismo artículo ocupará la posición de obligado principal. En el supuesto de la letra h) del artículo anterior, sin embargo, el sujeto dominante ocupará la posición de obligado principal y el sujeto dominado la posición de responsable tributario.

Hecha la anterior precisión, el sujeto dominante puede ser una persona física o jurídica, dado que es posible que una persona jurídica constituya personas jurídicas instrumentales. La expresión legal «*personas o entidades*» admite, incluso, que sean varios los sujetos dominantes.⁴³⁸

Cabe señalar, igualmente, que la indicada expresión legal es tan amplia que pudiera suponer también que los accionistas fueran responsables por las deudas de la sociedad, dado que todos ellos, considerados en su conjunto, poseen el dominio de la referida entidad. Esta interpretación que permiten los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo evidencia, una vez más, la defectuosa técnica empleada por el legislador en su redacción, y la necesidad de precisar su significado.⁴³⁹

El sujeto dominado, a diferencia del sujeto dominante, únicamente puede serlo una persona jurídica, tal como establecen las letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT. El señalado artículo se refiere a las «*personas jurídicas*», si bien dicha expresión plural no impide, al igual que ocurre con el sujeto dominante, que haya un solo sujeto dominado, admitiéndose la posibilidad de una o varias personas jurídicas dominadas.⁴⁴⁰

Respecto al dominio que el sujeto dominante debe ejercer sobre el dominado, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo distinguen dos posibles relaciones alternativas de control, las cuales analizaremos a continuación.

⁴³⁸ RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», *cit.*, pgs. 5 - 6.

⁴³⁹ En este sentido, SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 85.

⁴⁴⁰ *Loc. cit.*

5.1.1.- Relación de control efectivo.

Por lo que respecta a la relación de dominio que debe existir entre el deudor principal y el responsable tributario, ésta consistirá en un «*control efectivo, total o parcial, directo o indirecto*» o, alternativamente, en una «*voluntad rectora común*». Se trata de un requisito sumamente impreciso, dado que el legislador no define las indicadas relaciones alternativas.

Dicha ambigüedad ha supuesto que la doctrina científica haya sido muy prolija al respecto, revelando posturas muy dispares acerca del criterio que convendría emplear para determinar si la relación que existe entre los señalados obligados tributarios es suficiente para declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo. Así, CASTILLO SOLSONA propone acudir al régimen especial de consolidación fiscal⁴⁴¹, aunque tomando siempre en cuenta «*que para que pueda procederse al “levantamiento del velo” es necesario que la persona jurídica haya sido creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública*».⁴⁴²

Concretamente, el artículo 67.2 del TRLIS establece que «*se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:[...] b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación, o de, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras sociedades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de sociedades dependientes cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado*».

⁴⁴¹ Vid. Artículos 64 y ss. del TRLIS.

⁴⁴² CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pgs. 115 - 116.

Parecida solución sugiere emplear GIL DEL CAMPO, quien sostiene que habrá que «*estarse a la acreditación de dicho control fundamentalmente por la participación en el capital o patrimonio de la persona jurídica o entidad*». No obstante, precisa que «*el control debe ser efectivo, por lo que cabe la acreditación del mismo pese a que nominalmente las participaciones figuren a nombre de terceros*».⁴⁴³

Por su parte, LÓPEZ LÓPEZ opina que la Administración tributaria podrá probar la señalada relación de control «*a partir de distintos parámetros*», dado que los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT no precisan los criterios que deberá emplear la Administración para justificar dicha relación de control. A tal efecto, propone acudir en primer lugar al artículo 42.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa⁴⁴⁴, pues se refiere también a un supuesto de responsabilidad tributaria inspirado en la técnica judicial del levantamiento del velo⁴⁴⁵, y establece que «*serán responsables solidarios los administradores de hecho o de derecho, socios con una participación directa o indirecta de al menos el 20 por 100 en el capital [...]*».⁴⁴⁶

Otros parámetros que propone emplear también el referido autor son los contenidos en el régimen previsto para los grupos de sociedades y las prescripciones relativas a las operaciones vinculadas del artículo 16 del TRLIS. Ambos regímenes aluden a relaciones de control que permiten realizar maniobras elusivas del tributo, sirviendo sus criterios para demostrar la requerida relación de «*control efectivo*» entre el deudor principal y el presunto responsable tributario por levantamiento del velo.⁴⁴⁷

⁴⁴³ GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pg. 150.

⁴⁴⁴ B.O.G. de 17 de marzo de 2.005, núm. 52.

⁴⁴⁵ Sostienen que el supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 42.3 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa se inspira también en la técnica judicial del levantamiento del velo MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J.M.: «Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 65, 2007, pgs. 8 - 9.

⁴⁴⁶ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 75.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, pgs. 76 - 77.

SÁNCHEZ HUETE, sin embargo, considera que el criterio de contraste para probar la relación de control que exige el artículo 43.1.g) y h) de la LGT debe ser cualitativo, pues dicho precepto exige que el control del sujeto dominante sobre el dominado sea «efectivo». Por ello, propone delimitar los conceptos empleados en la redacción de los señalados supuestos a partir de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo que los inspira.⁴⁴⁸

Nosotros opinamos que lo conveniente hubiera sido fijar un criterio cuantitativo que permitiera determinar con claridad cuándo el sujeto dominante ejerce un «control efectivo» sobre el sujeto dominado, ya que un parámetro cualitativo confiere a la Administración, en mayor o menor medida, potestades discrecionales. Sin embargo, no es posible asimilar «control efectivo» y titularidad o participación en la sociedad, pues como afirma DELGADO PACHECO «nunca controla quién simplemente participa en una sociedad y ejerce sus derechos de socio».⁴⁴⁹

Por esta razón, consideramos, al igual que SÁNCHEZ HUETE, que lo más acertado sería que el legislador delimitara las expresiones que emplea importando conceptos de la doctrina jurisprudencial que inspira los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT. Entendemos que la configuración actual de los señalados supuestos de responsabilidad pudiera incluso conculcar la técnica de los actos reglados del artículo 6 de la LGT⁴⁵⁰, pues confiere a la Administración potestades discrecionales tan amplias que ni tan siquiera conjugan con el empleo de conceptos jurídicos indeterminados.

A mayor abundamiento, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ distinguen en la estructura de los conceptos jurídicos indeterminados «un núcleo fijo (*Begriffkem*) o

⁴⁴⁸ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 45.

⁴⁴⁹ DELGADO PACHECO, A.: «El “levantamiento del velo” en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, 2008, pg. 22.

⁴⁵⁰ Artículo 6 de la LGT: «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes».

“zona de certeza”, configurado por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre o “halo del concepto” (*Begriffshot*), más o menos precisa, y, finalmente, una “zona de certeza negativa”, también segura en cuanto a la exclusión del concepto». La dificultad de precisar la solución justa, continúan los precitados autores, «se concreta en la zona de imprecisión o “halo” conceptual».⁴⁵¹

Seguidamente, los antedichos autores ilustran la referida configuración según los siguientes ejemplos: «la zona de certeza del justo precio de esta casa puede situarse en diez millones de pesetas, precio absolutamente mínimo según las estimaciones comunes; la zona de imprecisión puede estar entre diez y quince; la zona de certeza negativa, de quince hacia arriba. Igualmente para el concepto de “trastorno de orden público”: el núcleo es claro, el halo puede ser más difuminado, la zona de certeza negativa es el orden mismo, o con mínimas e irrelevantes alteraciones, etc».

En nuestro caso, continuando el esquema anterior, la «zona de certeza» del concepto «control efectivo» la ocuparían aquellas conductas que revelan un control explícito del sujeto dominante sobre el sujeto dominado.

En la «zona de certeza negativa», en cambio, se incluirían aquellas conductas que ponen de manifiesto la inexistencia de «control efectivo», hecho que informa sobre la verdadera autonomía del sujeto dominado. La adjetivación «total o parcial, directo o indirecto» que el legislador procura al concepto «control efectivo» amplía considerablemente su ámbito de aplicación, desplazando la «zona de certeza negativa», permitiendo incluir en la zona intermedia o «halo del concepto» manifestaciones de control verdaderamente débiles.

Las anteriores posiciones de certeza positiva y negativa, respectivamente, delimitan el elemento «control efectivo», y descubren una extensa zona intermedia o

⁴⁵¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 9.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1999, pg. 454.

«*halo del concepto*», dada la equidistancia que existe entre ambas. Esta zona intermedia la ocuparían aquellas conductas que revelan un control tan débil del sujeto dominante sobre el dominado que resulta complicado calificarlo de «*efectivo*», confiriendo a la Administración tributaria, por consiguiente, amplios poderes de discrecionalidad en su apreciación.

Dicha configuración es, a nuestro entender, inadmisibles, pues una figura que pretende superar la inseguridad que la aplicación de otra genera no puede ser tan insegura como la primera, ya que este hecho la vacía de contenido. Por esta razón, insistimos en la necesidad de que el legislador delimite los conceptos que emplea en la redacción de los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo.

5.1.2.- Concurrencia de una voluntad rectora común.

Por otra parte, la requerida relación de dominio pudiera lograrse también a través de la concurrencia de una «*voluntad rectora común*», alternativa a la analizada relación de «*control efectivo*». Dicha concurrencia implica necesariamente una pluralidad subjetiva que es gobernada por una dirección unitaria, debiendo los sujetos dominados seguir los designios del dominante, en aras del interés común del grupo, aun contra sus propios intereses.

Tal y cómo sostuvimos en el epígrafe 2.1.1 del presente capítulo, la voluntad que dirige la pluralidad dominada provendrá de una o varias personas, tanto físicas como jurídicas, ya que lo importante es la dirección unitaria, independientemente de cómo se forme la voluntad. Los sujetos dominados, en cambio, serán dos o más, e ineludiblemente personas jurídicas.

Si la señalada voluntad conjunta procediese de una persona jurídica, existirá un grupo de sociedades. Habrá un grupo de sociedades, según el artículo 42.1 del CdC,

«cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras».⁴⁵²

Según BOLDÓ RODA, dos son los elementos que definen al grupo de sociedades: «la relación de dependencia, directa o indirecta de una o varias sociedades (dependientes) con respecto a otra (dominante), y el ejercicio de una dirección económica única por ésta sobre el conjunto de las demás, de forma que, a pesar de la personalidad jurídica propia de cada una de las sociedades, todas ellas actúan en el mercado con la lógica de una sola empresa».⁴⁵³

Se trata, por tanto, de un conjunto fuertemente jerarquizado, en el que las decisiones las adopta la sociedad dominante, debiendo las filiales actuar con arreglo a un plan preconcebido. La influencia que la sociedad dominante profesa sobre las dominadas resultará de la tiranía que ejerce sobre la toma de decisiones básicas de las segundas, tales como el nombramiento de administradores o el aumento de capital. De

⁴⁵² Se presumirá que existe control, continúa el artículo 42.1 del CdC, «cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona».

⁴⁵³ BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica...*, cit., pgs. 387 - 388.

este modo, la voluntad de las sociedades filiales reside en los órganos decisorios de la dominante, circunstancia que posibilitará que las acciones u omisiones de las entidades filiales incluso les perjudiquen, en aras del interés común del grupo.⁴⁵⁴

Frente a dicho entramado, la responsabilidad del artículo 43.1.g) de la LGT permitirá alcanzar a la sociedad dominante cuando resulte acreditado que las filiales han sido creadas o utilizadas para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Por su parte, el artículo 43.1.h) del mismo cuerpo legal posibilitará, en sentido inverso, responsabilizar a las sociedades filiales cuando la dominante las haya utilizado para colocar sus bienes en sus patrimonios y, así, dificultar el apremio administrativo.

Sin embargo, cabe también una definición laxa de grupo de sociedades, en cuya virtud *«los dos requisitos anteriormente exigidos poseen una consideración diversa. Por un lado, no se requiere la dependencia, basta la afirmación de una dirección unitaria. Por otro lado, basta el interés común del grupo. En definitiva, el elemento básico resulta el interés del grupo»*.⁴⁵⁵

Esta definición permite también grupos de sociedades no estructurados conforme a relaciones de control propiamente dichas, sino de coordinación, lo que supondrá una distribución de tareas según criterios de competencia material o áreas de decisión.⁴⁵⁶

A nuestro juicio, no existe inconveniente en aplicar también los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo a estos casos⁴⁵⁷, siempre que la

⁴⁵⁴ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 88.

⁴⁵⁵ *Ibid.*, pgs. 87 - 88.

⁴⁵⁶ Véase en RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», cit., pg. 6.

⁴⁵⁷ Parece que defiende también la posibilidad de aplicar los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo a los grupos de sociedades estructurados conforme a relaciones de coordinación DELGADO PACHECO, quien sostiene que *«la tipificación de los presupuestos de hecho de*

Administración acredite la concurrencia de los demás elementos que integran los señalados supuestos de responsabilidad. La dificultad estriba en cómo probar dichos elementos, ya que la Administración tributaria deberá analizar las decisiones adoptadas por las distintas áreas de decisión en su conjunto, pues individualmente consideradas difícilmente revelarán intención de defraudar a la Hacienda Pública.

Una vez más, la imprecisa redacción de los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT dificulta su aplicación, ya que no establecen los documentos que permitirán probar los elementos que los integran⁴⁵⁸, ni delimita el alcance de las expresiones empleadas en su redacción. Por ello, perseveramos nuevamente en la necesidad de que el legislador precise el significado de los conceptos incluidos en los señalados supuestos, en aras del principio de seguridad jurídica.

5.2.- CREACIÓN O UTILIZACIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA, DE FORMA ABUSIVA O FRAUDULENTE, PARA ELUDIR LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL UNIVERSAL FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA.

En segundo lugar, la Administración tributaria deberá probar que el sujeto dominante ha creado o utilizado la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Es decir, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo requieren que el sujeto dominante pretenda eludir la responsabilidad patrimonial universal del artículo 1.911 del CC frente a la Hacienda Pública, sirviéndose para ello de una persona jurídica creada o utilizada al efecto. El objeto de la persona jurídica instrumental será, por consiguiente, que los

estas responsabilidades deja un tanto en el aire la viabilidad de esta responsabilidad en un grupo de sociedades. En concreto, cabe preguntarse si una entidad de un grupo puede ser responsable de las deudas de otra entidad de ese mismo grupo, aunque entre ellas no exista directamente una relación de control. Posiblemente, la respuesta deba ser positiva al ser éste el caso en el cual concurre esa voluntad rectora común de la que habla la ley». DELGADO PACHECO, A.: «El “levantamiento del velo” en la...», cit., pg. 22.

⁴⁵⁸ En este sentido, compartimos la opinión de CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 116.

bienes o derechos del deudor principal figuren a nombre de terceros, impidiendo o dificultando la acción recaudatoria de la Administración tributaria.⁴⁵⁹

De este modo, el legislador incorpora a los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT el elemento intencional que la jurisprudencia exige para aplicar la técnica judicial del levantamiento del velo.⁴⁶⁰ Constituye un elemento fundamental en la configuración de los señalados supuestos, ya que nuestro ordenamiento reconoce la personalidad jurídica y la limitación de la responsabilidad de determinadas compañías, pudiéndose omitir tales hitos del tráfico mercantil tan sólo cuando exista intención del socio de perjudicar intereses de terceros, mediando fraude o abuso en el empleo de la personalidad jurídica.⁴⁶¹

Este elemento intencional requiere que el sujeto dominante persiga eludir la responsabilidad patrimonial del artículo 1.911 del CC «frente a la Hacienda Pública». No se trata, por tanto, de cualquier tercero, sino tan sólo de la Hacienda Pública. En dicha mención genérica cabe incluir, en virtud del artículo 1 de la LGT, tanto a la Hacienda Pública local, como a la autonómica o estatal.⁴⁶²

Asimismo, el señalado propósito deberá referirse a la deuda tributaria exigida al deudor principal en período voluntario y/o a las sanciones que se le hubieren impuesto, únicos conceptos del mismo que podrán derivarse al responsable tributario por levantamiento del velo.⁴⁶³ Dicha voluntad concurrirá desde la creación misma del ente

⁴⁵⁹ GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pg. 152.

⁴⁶⁰ Se han referido a la necesidad de acreditar la intención de la demandada de perjudicar los intereses de la demandante para emplear la técnica judicial del levantamiento del velo, entre otras, las SSTs de 25 de junio de 2.010 (RJ 2010/5413), 18 de mayo de 2.006 (RJ 2006/5878) y 5 de mayo de 2.006 (RJ 2006/4050).

⁴⁶¹ DELGADO PACHECO, A.: «El “levantamiento del velo” en la...», *cit.*, pgs. 21 - 22.

⁴⁶² SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 102.

⁴⁶³ Vid. *Infra*, epígrafe 3 del presente capítulo.

instrumental con personalidad jurídica o de forma sobrevenida, en un momento posterior a su constitución.⁴⁶⁴

La Administración tributaria habrá de probar la intención del sujeto dominante a partir de indicios, dada la imposibilidad que existe de demostrar la intención humana de forma directa, ya que difícilmente el presunto responsable confesará su propósito elusivo.⁴⁶⁵ Al respecto, el artículo 108.2 de la LGT establece, incorporando la regla del artículo 386.1 de la LEC⁴⁶⁶, que *«para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano»*.

⁴⁶⁴ Al respecto, GIL DEL CAMPO opina que los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT contemplan dos posibilidades sobre el indicado elemento intencional: *«a) La concurrencia de abuso o fraude desde la creación misma de la persona jurídica o entidad; los casos más reiterados en la jurisprudencia son: la creación por los mismos socios de una sociedad que continúa o sucede a otra anterior (que queda inactiva de hecho o se disuelve) en la misma actividad para eludir las deudas de ésta, la creación de una sociedad patrimonial sin actividad para eludir las deudas de ésta, la creación de una sociedad patrimonial sin actividad a la que se aportan los bienes y derechos de otra o de una persona física, quedando éstos en situación de insolvencia frente a sus acreedores, la creación de sociedades ficticias sin funcionamiento real, y a creación de sociedades unipersonales para eludir las responsabilidades del ejercicio personal de la actividad económica.*

b) La utilización abusiva o fraudulenta de la persona jurídica o entidad se produce de forma sobrevenida partir de un momento determinado de su funcionamiento; los casos más reiterados en la jurisprudencia serían sociedades que funcionan de forma anómala con posterioridad a su creación ya sea en relación a sus socios ya en el seno del mismo grupo empresarial: confusión patrimonial, descapitalización de unas a favor de otras, prestación laboral indiferenciada». GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pgs. 151 - 152.

⁴⁶⁵ Tomando en cuenta que la demostración empírica de la voluntad es imposible, LÓPEZ LÓPEZ sostiene que la Administración deberá acudir *«a los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta para, a partir de la constatación de dichas circunstancias, presumir la concurrencia del fenómeno psicológico que constituye, en este caso, el propósito de eludir la responsabilidad patrimonial universal a partir del empleo abusivo o fraudulento de personas jurídicas. Por lo tanto, consideramos que lo que resulta exigible a la Administración Tributaria es la prueba de elementos objetivos suficientes a partir de los cuales pueda presumirse razonablemente el concurso de dicha voluntad fraudulenta ya que de lo contrario, esto es, si se pretende la demostración directa de la intención elusiva, la aplicación efectiva del precepto vendrá avocada al fracaso absoluto»*. LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 79.

⁴⁶⁶ Refiriéndose a las presunciones judiciales, el artículo 386.1 de la LEC dispone que *«a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano»*.

Sobre la base del artículo 386 de la LEC, MUÑOZ SABATÉ distingue, fundamentalmente, tres elementos en la estructura de las presunciones de hecho, aun cuando quepan añadir otros elementos de carácter accesorio: indicio, haz interferencial y conclusión.

Desde una perspectiva jurídica, el indicio es «*el hecho-base en el cual se asienta una presunción, es decir, el hecho que permite presumir otro hecho*».⁴⁶⁷ Este hecho-base, en virtud de los artículos 108.2 de la LGT y 386.1 de la LEC, deberá quedar necesariamente probado.

Los requisitos «*unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial*» son indicios que los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT proporcionan a la Administración para, a partir de ellos, deducir el propósito elusivo del sujeto dominante. No obstante, la Administración tributaria podrá servirse de cualquier otro indicio que le permita presumir el requerido elemento intencional, como, por ejemplo, el resultado lesivo que implícitamente exigen demostrar los señalados supuestos de responsabilidad.⁴⁶⁸

El haz interferencial, por su parte, consiste en una relación de causalidad, basada en la experiencia y en la lógica, «*cuyas raíces parten de cada indicio y convergen hacia una conclusión expresada en términos de evidencia*».⁴⁶⁹ La Administración tributaria deberá probar dicha relación según un razonamiento lógico deductivo, realizado conforme a la «*lógica media*»⁴⁷⁰, el «*buen criterio*»⁴⁷¹ o «*las reglas del criterio*

⁴⁶⁷ MUÑOZ SABATÉ, L.: *Curso Superior de Probática Judicial: Cómo probar los hechos en el proceso*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2012, pg. 167.

⁴⁶⁸ En este sentido, LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 80.

⁴⁶⁹ MUÑOZ SABATÉ, L.: *op. cit.*, pg. 149.

⁴⁷⁰ Vid. STS de 4 de febrero de 1.999 (RJ 1999\638).

⁴⁷¹ Vid. STS de 1 de julio de 1.999 (RJ 1999\5965).

humano»⁴⁷², todas ellas expresiones empleadas por nuestro Alto Tribunal para definir el proceso lógico que permitirá, a partir de un hecho demostrado, presumir otro hecho.⁴⁷³

Finalmente, la conclusión es el hecho que se trata de deducir. En nuestro caso, la intención fraudulenta del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, la cual debe materializarse o concretarse en un resultado lesivo. Aun cuando los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo no se refieran expresamente a este requisito, se entiende implícito en ellos, ya que la Administración no redirigirá la acción recaudatoria hacia el responsable salvo que resulte perjudicada, a través de la insolvencia intencionadamente provocada por el sujeto dominante.

A nuestro juicio, este ejercicio confiere a la Administración importantes poderes de discrecionalidad, ya que será ella misma, parte interesada en el asunto, la que realice el proceso lógico deductivo que le permitirá presumir el requerido elemento intencional. Por esta razón, opinamos que la Administración deberá incluir en la declaración de responsabilidad, aún cuando la LGT no disponga nada al respecto, el razonamiento que le permitió deducir el hecho presunto, el cual deberá ser lo suficientemente preciso como para despejar cualquier duda de parcialidad. No obstante, el responsable podrá someter a la revisión de los órganos jurisdiccionales el acto que lo instituye como tal, los cuales sí estarán en disposición de valorar convenientemente el proceso lógico que lleva a la Administración a deducir que el responsable actuó con la intención de defraudar a la Hacienda Pública, dada la neutralidad y objetividad de los mismos.⁴⁷⁴

⁴⁷² Vid. STS de 26 de febrero de 2.007 (RJ 2007\1473).

⁴⁷³ En la actividad que permitirá deducir el hecho presunto se diferencian las presunciones legales y las presunciones de hecho. Mientras que en las presunciones legales el haz interferencial se halla en la Ley, bastando a la parte que trata de probar el hecho presunto acreditar el hecho-base; en las presunciones de hecho corresponderá al solicitante demostrar el indicio del que parte el hecho presunto, el «*enlace preciso y directo*» entre el señalado indicio y el hecho que se trata de deducir, y la imposibilidad de realizar prueba directa sobre el hecho presunto. MARTÍNEZ DE MORENTIN LLAMAS, M.L.: *Régimen jurídico de las presunciones*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2007, pg. 112.

⁴⁷⁴ En cierto modo, compartimos la opinión de SÁNCHEZ HUETE, quien sostiene que la demostración del elemento intencional por la Administración tributaria «*entraña no pocas dudas sobre su imparcialidad y corrección, además de introducir una gran discrecionalidad. Todo ello, atendiendo a que se aplican los criterios provenientes de la doctrina del levantamiento del velo que resultan*

5.3.- UNICIDAD DE PERSONAS O ESFERAS ECONÓMICAS, O CONFUSIÓN O DESVIACIÓN PATRIMONIAL.

Tanto la letra g) como la letra h) del artículo 43.1 de la LGT requieren que la Administración observe, entre el deudor principal y el responsable tributario, unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. Se trata de conceptos que el legislador enlaza según la conjunción disyuntiva «o», configuración que permitirá a la Administración declarar la indicada responsabilidad con tan sólo probar una de éstas situaciones, aun cuando la observancia de cualquiera de ellas presuponga, habitualmente, la realidad de alguna otra.⁴⁷⁵

Dichas expresiones tratan de acaparar la amplitud funcional de la técnica judicial del levantamiento del velo que sirve de inspiración a los señalados supuestos de responsabilidad.⁴⁷⁶ Este acopio ha dado lugar a expresiones tan generales que contravienen, a nuestro entender, el principio de seguridad jurídica, pues confieren a la Administración la posibilidad de excepcionar la personalidad jurídica ante un sinnúmero de situaciones.

A continuación trataremos de delimitar dichas expresiones, siguiendo el esquema que utiliza la propia LGT, el cual distingue dos grupos: «unicidad de personas o esferas económicas», y «confusión o desviación patrimonial».

*excepcionales, ya que matizan la generalidad del reconocimiento de la persona jurídica. Es más, en la aplicación de la doctrina jurisprudencial señalada quien resuelve no es parte interesada en los conflictos planteados, aspecto crucial cuando se efectúan valoraciones sobre la base indiciaria». SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 104.*

⁴⁷⁵ SÁNCHEZ HUETE mantiene, en este sentido, que «en caso de existir unicidad de esferas o personas también existirá confusión patrimonial [...]. También observaremos cómo la desviación patrimonial evidencia un supuesto concreto de confusión patrimonial». *Ibid.*, pg. 91.

⁴⁷⁶ RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», cit., pg. 6.

5.3.1.- Unicidad de personas o esferas económicas.

En este primer grupo, el legislador contrapone los términos legales unicidad de personas y unicidad de esferas económicas, los cuales separa por la conjunción disyuntiva «o», configurándolos como alternativos, aspecto del que ya nos ocupamos en el epígrafe anterior.⁴⁷⁷ Según el sentido gramatical de las palabras, «unicidad» alude a la «cualidad de único», y «único» es «solo y sin otro de su especie»⁴⁷⁸, luego «unicidad de personas» consiste en una sola persona.

Es decir, si la Administración tributaria pretendiera declarar la responsabilidad del artículo 43.1.g) o h) de la LGT sobre la base de este requisito alternativo, deberá probar que el deudor principal y el responsable tributario por levantamiento del velo son una misma persona.⁴⁷⁹ Aún cuando quepan opciones interpretativas menos

⁴⁷⁷ Este primer requisito alternativo de «unicidad de personas o esferas económicas» es consecuencia directa de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la técnica judicial del levantamiento del velo, ya que «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”». Véase la STS de 19 de abril de 2003 (RJ 2003\7083).

⁴⁷⁸ Vid. Diccionario de la Real Academia.

⁴⁷⁹ La STSJ de Castilla-La Mancha de 30 de junio de 2.014 (JT 2014\1360) dedujo que el deudor principal y el responsable eran una misma persona demostrando que sus patrimonios estaban interrelacionados, ya que las modificaciones que se producían en cualquiera de ellos tenía consecuencias en el otro. Dicha interrelación la probó según el siguiente razonamiento, contenido en su Fundamento Jurídico Octavo: «Existen elementos de prueba que manifiestan que los requisitos de unicidad de personas y voluntad rectora común se dan tras el 1 de diciembre de 2006.

La entidad CAMBIALBA S.L., se constituyó mediante escritura pública el 25 de octubre de 2002 dándose de Alta en el I.A.E. epígrafe 231.3 actividad de extracción de arenas y gravas para la construcción el 8 de enero de 2003 y dándose de Baja en la actividad el 28 de febrero de 2007. Posteriormente el 7 de marzo de 2007 se dio de Alta nuevamente en el I.A.E. epígrafe 231.2 extracción de rocas y pizarras para la construcción dándose de Baja en dicha actividad el 30 de abril de 2007, 14 días después de haberse notificado por esta Unidad el Acuerdo de derivación de responsabilidad por Sucesión en la Actividad de INVERCILLA.

Por su parte INMUEBLES MARRO, S.L. se encuentra dada de Alta en el I.A.E. epígrafe 231.3 actividad de extracción de arenas y gravas para la construcción del el 4 de enero de 2000.

Se da la coincidencia de que el 7 de marzo de 2007 cuando CAMBIALBA se da de Alta en el I.A.E. epígrafe 231.2 extracción de rocas y pizarras para la construcción en Munera a través de Internet, también se presenta un Alta en el I.A.E. de ese Municipio 231.3 actividad de extracción de arenas y gravas para la construcción por Internet por parte de INMUEBLES MARRO S.L.

Según las declaraciones modelo 347, de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 resulta que a la vez que se produce una disminución en el volumen de los clientes de CAMBIALBA S.L. aumenta el volumen

restrictivas⁴⁸⁰, opinamos que serán las personas con facultades de gobierno las que deberán coincidir, pues únicamente ellas podrán utilizar la persona jurídica instrumental para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Este requisito se observará mejor en las sociedades instrumentales unipersonales, pues el socio único permitirá presumir sin vacilaciones que es él quien controla la sociedad. No obstante, consideramos que ello no impedirá a la Administración declarar la responsabilidad del artículo 43.1.g) o h) de la LGT cuando existan varios socios, siempre que pruebe la identidad del sujeto dominante y quien efectivamente controla la persona jurídica instrumental.

Por su parte, la expresión legal «unicidad de esferas económicas» alude, a nuestro entender, a intereses económicos comunes. Se trata de un concepto más amplio que el anterior, pues la unicidad de personas implica un único interés⁴⁸¹, mientras que la unicidad de esferas económicas no conlleva unicidad de personas, ya que nuestro

de éstos en INMUEBLES MARRO S.L.. De esta forma, CAMBIALBA S.L. pasa a 277.571,19 euros en ventas declaradas en 2005 a 65.404,42 en 2006 y a 38.125,72 imputados en 2007; mientras que INMUEBLES MARRO S.L. pasa de 528.966,36 euros de ventas declaradas en 2005 a 690.312,58 en 2006 y a 1.736.809,01 euros en 2007.

Igualmente, hay que señalar que los principales proveedores declarados por CAMBIALBA S.L. en los años 2005 y 2006 (no se declara nada ni se le imputa nada en 2007), son INMUEBLES MARRO S.L., Noemi y Benjamín quienes a su vez también figuran como proveedores de INMUEBLES MARRO S.L.. En el año 2007, Noemi y Benjamín aparecen en la relación del modelo 190 de la mercantil CAMBIALBA SL como perceptores de rendimientos de Actividades Económicas, al igual que Hernan, pero éste como perceptor de rendimientos del trabajo, empleado por cuenta ajena. D. Benjamín percibe 10.071,13 euros, Doña Noemi 6.084,00 euros y D. Hernan percibe 2.620,00 euros».

⁴⁸⁰ SÁNCHEZ HUETE, por ejemplo, plantea la hipótesis de considerar cumplido este requisito cuando existe unicidad de proveedores o clientes, aunque descarta posteriormente esta opción por «conllevar soluciones injustas». SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 92.

⁴⁸¹ Dado que la unicidad de personas implica un único interés, el Fundamento Jurídico Sexto de la SAN de 10 de marzo de 2.014 (JUR 2014\86903) relaciona ambos conceptos como si fueran uno mismo, y establece que «la Administración en el acuerdo de derivación deja constancia de que existen una serie de extractos bancarios que junto a otros datos relevantes e indiscutibles demuestran la existencia de una unidad de personas o esferas económicas. En el acuerdo se dice que HOLGER STEWEN INTEREUR DESIGN es la entidad que financia al resto de entidades relacionadas entre sí, de ella van saliendo pagos periódicos a favor de las otras entidades. Con esos extractos bancarios descritos en el acuerdo y a los cuales nos remitimos de manera expresa, se está acreditando que el patrimonio se va concentrando en la entidad EWEN INVEST. Considera la Administración que existe una simbiosis patrimonial en la que los administradores y accionistas de las sociedades son las mismas personas, y que la entidad HOLGERSTEWEN INTEREUR DESIGN fue creada ex novo tras la primera deuda y con el fin de ir esta asumiendo los bienes y derechos de la deudora».

ordenamiento reconoce fórmulas de organización empresarial que suponen la existencia de varias personas y un único interés. Dicha comunión de intereses provendrá de lazos de amistad, parentesco o de cualquier otra índole.⁴⁸²

Consideramos que se trata de una expresión tan amplia que pretende subsumir en los señalados supuestos de responsabilidad el mayor número posible de relaciones entre el sujeto dominante y dominado, a modo de cláusula de cierre. Una vez más, la imprecisión empleada por el legislador pudiera conculcar la técnica de los actos reglados, ya que confiere a la Administración amplios poderes discrecionales.

5.3.2.- Confusión o desviación patrimonial.

En segundo lugar, el legislador distingue las expresiones confusión patrimonial y desviación patrimonial, las cuales separa también por la conjunción disyuntiva «o». Se trata, a nuestro entender, de una configuración errónea, pues confiere entidad propia a fases de una misma acción, ya que toda desviación de elementos patrimoniales implica, en mayor o menor medida, confusión en el patrimonio destinatario, y toda confusión patrimonial es el resultado de una desviación de bienes o derechos de un patrimonio a otro.⁴⁸³

Dicha confusión deberá producirse en el patrimonio del responsable tributario por levantamiento del velo, pues el procedimiento frente al mismo consiste, precisamente, en redirigir la acción administrativa hacia su patrimonio cuando el deudor principal no disponga de bienes ni derechos para satisfacer el importe de la deuda tributaria. Además, la intención fraudulenta del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública se materializará

⁴⁸² Vid. RUIZ HIDALGO, C.: «La responsabilidad por levantamiento del velo...», *cit.*, pg. 7.

⁴⁸³ Aunque defiende que las señaladas expresiones son requisitos alternativos en los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, ha relacionado también ambos conceptos RUIZ HIDALGO, quien sostiene que «la “desviación patrimonial” denota, a mi juicio, un aspecto más elusivo que la “confusión”, aunque, ciertamente, entraña a su vez confusión patrimonial». *Loc. cit.*

desviando elementos patrimoniales del deudor principal hacia el patrimonio del señalado responsable⁴⁸⁴, circunstancia que refuerza nuestra idea de que los bienes o derechos del deudor principal deberán confundirse en el patrimonio del responsable tributario, y no al revés.⁴⁸⁵

La desviación patrimonial que produzca confusión en el patrimonio del responsable deberá impedir a la Administración recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal, dado que el responsable tributario por levantamiento del velo goza del llamado beneficio de excusión.⁴⁸⁶ La desviación de concretos elementos patrimoniales de escaso valor motivará el empleo de otras instituciones, como el autoconsumo o el régimen de las operaciones vinculadas.⁴⁸⁷

Otra vez más, el propósito del legislador de ampliar los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT hasta alcanzar el ámbito de aplicación de la técnica judicial del levantamiento del velo dificulta su aplicación, ya

⁴⁸⁴ Efectivamente, existe una estrecha relación entre los requisitos desviación patrimonial e intención de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, ya que dicha intención la exteriorizará el sujeto dominante desviando bienes o derechos de un patrimonio a otro, impidiendo a la Administración recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal. Ha relacionado también dichos requisitos el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de Castilla y León de 15 de noviembre de 2.013 (JT 2014\136), según el cual *«la mercantil actora se ha utilizado de forma fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial de la deudora, concurriendo desviación patrimonial. A este respecto cabe significar que aunque, en efecto, está acreditado que existió un ingreso en la cuenta de la deudora mediante cheque de doña Joaquina, lo cierto es que, sin embargo, no consta en modo alguno la causa del ingreso; la mercantil actora alega que se trató de un préstamo personal de doña Joaquina a la mercantil deudora principal pero no consta documentación alguna de dicha cesión de bienes -aquí capitales propios- que desde la perspectiva tributaria se presumen onerosos (retribuidos), salvo prueba en contrario, ex artículos que 6.5 y 25.2 de la LIRPF, ni prueba alguno sobre su vencimiento y exigibilidad en la fecha en que se efectuó la dación en pago. Por otro lado, las alegaciones de la actora no desvirtúan el poderosísimo indicio de utilización fraudulenta de la nueva sociedad seciente a la transmisión formal de la propiedad de los dos únicos bienes de la deudora con valor real susceptibles de traba por la Hacienda Pública, los cuales, como decimos, siguieron bajo el poder de administración y disposición de la misma persona, consideraciones que, como ya se anticipó, arrastran la desestimación de esta pretensión»*.

⁴⁸⁵ En el supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT, el sujeto dominante (responsable tributario) confundirá en su patrimonio los bienes o derechos de la persona jurídica instrumental (deudor principal). En cambio, en el supuesto del artículo 43.1.h) de la LGT, el sujeto dominante (deudor principal) confundirá en el patrimonio de la persona jurídica instrumental (responsable tributario) sus propios bienes o derechos.

⁴⁸⁶ Vid. *Supra.*, epígrafe 4 del presente capítulo.

⁴⁸⁷ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 96.

que distingue dos requisitos alternativos cuando en realidad son el mismo. Por ello, continuamos insistiendo en la necesidad de que el legislador precise los términos que emplea en la redacción de los señalados supuestos, pues consideramos inadmisibles que una actividad reglada presente dichos defectos de imprecisión.

6.- CONSECUENCIAS JURÍDICAS.

La declaración de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo supondrá, según el artículo 41.3 de la LGT, que el responsable deba satisfacer a la Hacienda Pública «*la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*» al deudor principal. Cuando el responsable no satisfaga su obligación en el plazo voluntario de pago que le concede el artículo 174.6 de la LGT, dicho importe se incrementará en los recargos e intereses que procedan.⁴⁸⁸ Además, la responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se extenderá a las sanciones.⁴⁸⁹

De este modo, la deuda tributaria del responsable distinguirá, siguiendo el esquema general del artículo 58 de la LGT, dos obligaciones: la obligación tributaria principal y las obligaciones tributarias accesorias, las cuales se añadirán a la primera por impago de la deuda en período voluntario. Las sanciones tributarias, en virtud del apartado 3 del artículo anterior, no forman parte de la deuda tributaria. Por ello, nos ocuparemos de este concepto en el capítulo cuarto, dada la complejidad, amplitud y singularidad del tema.

La obligación tributaria principal del responsable subsidiario por levantamiento del velo consistirá, según el artículo 41.3 de la LGT, en la cuota tributaria y los recargos sobre cuotas o bases del deudor principal⁴⁹⁰, únicos conceptos del mismo que se

⁴⁸⁸ Vid. Artículo 41.3 de la LGT.

⁴⁸⁹ Vid. Artículo 43.1.g) y h) de la LGT.

⁴⁹⁰ Nos referimos, por ejemplo, al recargo de equivalencia de la LIVA, regulado en el Capítulo VII, del Título IX de la referida Ley, y desarrollado en el Capítulo VI, del Título VIII del Real Decreto

derivarán al responsable.⁴⁹¹ Opinamos que los recargos sobre bases o cuotas del deudor primario integran la obligación tributaria principal del responsable porque contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos⁴⁹², y el instituto de la responsabilidad tributaria garantiza dichos gastos.

Los intereses de demora del deudor principal, sin embargo, constituyen una obligación tributaria accesoria que se añade a su obligación principal durante el período ejecutivo de pago, luego no se derivan al responsable tributario del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, de conformidad con el límite del período voluntario establecido por el artículo 41.3 del mismo cuerpo legal.

Los recargos del período ejecutivo del deudor principal, al igual que los intereses de demora del mismo, tampoco forman parte de la obligación principal del responsable, pues son obligaciones tributarias accesorias que se devengan, valga la redundancia, durante el período ejecutivo, una vez superado el plazo voluntario de pago del artículo 41.3 de la LGT.⁴⁹³

1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA). Dicho Reglamento se publicó en el B.O.E. de 31 de diciembre de 1.992, núm. 314.

⁴⁹¹ En este sentido, compartimos la opinión de CALVO ORTEGA, quien sostiene que la deuda tributaria del responsable alcanzará tan sólo aquellos elementos *«que forman la obligación tributaria propiamente dicha (cuota y recargos a favor de entes públicos). No a aquellos otros que derivan de una decisión del contribuyente autorizada por la Administración (aplazamiento) o de una negligencia o dolo del mismo sujeto deudor (apremio) o simplemente de un retraso en el cumplimiento (intereses de demora). El tributo es una obligación legal debida por la realización de un hecho jurídico concreto y es lo único que puede exigirse a un sujeto distinto del contribuyente (en este caso el responsable) que no es titular del hecho de que se trate. Se responde de un tributo, de una obligación tributaria y no de cantidades debidas por acciones u omisiones imputables exclusivamente al contribuyente»*. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, cit., pg. 134.

⁴⁹² De hecho, PÉREZ ROYO opina que *«se trata de una técnica de creación de tributos, tomando como base otro ya existente y con el cual se acumula a efectos de su gestión»*. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pg. 212.

⁴⁹³ Así lo declaró recientemente el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 10 de enero de 2.014 (RJ 2014\987), el cual dispuso lo siguiente: *«El recurrente entiende que, al derivar los recargos y los intereses de demora, la sentencia recurrida está infringiendo el artículo 37.3 de la Ley 230/1963 (y el artículo 41.3 de la Ley 58/2003), en el sentido de que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria en período voluntario»*.

A estos efectos, el recurrente afirma que no procede derivar la parte de la deuda correspondiente a recargos por cuanto los preceptos citados en el párrafo anterior establecen que “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario”; por lo tanto, dado que los recargos derivados se corresponden con recargos por presentación fuera de plazo sin

En cambio, forman parte de las obligaciones tributarias accesorias del responsable subsidiario por levantamiento del velo los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo que resulten de su pasividad frente a la deuda.⁴⁹⁴ Una vez declarada la responsabilidad, el responsable dispondrá del plazo voluntario de pago del artículo 174.6 de la LGT para satisfacer el importe de la deuda derivada. Si no realizara el ingreso en dicho plazo, el importe de la deuda principal se incrementará con el interés de demora y los recargos del período ejecutivo del artículo 28 de la LGT que correspondan.⁴⁹⁵

Los intereses de demora tienen naturaleza indemnizatoria, no sancionadora, dado que su objeto es compensar a la Administración por el coste financiero que supone no disponer del importe de la obligación principal en tiempo.⁴⁹⁶ Dicho interés será el

requerimiento previo regulados en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 , dichos recargos no son derivables.

Asimismo, la responsabilidad no se puede extender nunca ni a los recargos ni a los intereses de demora, ya que sería absurdo exigírselos al presunto responsable cuando él no es, ni puede ser, legalmente el causante.

En este sentido, la sentencia recurrida infringe el artículo 37.3 de la Ley 230/1963 (o, en su caso, el artículo 41,3 de la Ley 58/2003) y por lo tanto, dicha sentencia debe ser casada».

⁴⁹⁴ Así lo dispone el artículo 41.3 de la LGT, en virtud del cual «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan».

⁴⁹⁵ Según el artículo 174.6 de la LGT, «el plazo concebido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. Si el responsable no realizara el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley».

⁴⁹⁶ Han declarado que los intereses de demora tienen naturaleza indemnizatoria las SSTs de 24 de enero de 1.995 (RJ 1995\440) y 23 de marzo de 2.004 (RJ 2004\2441), la STC de 26 de abril de 1.990 (RTC 1990\76) y la SAN de 25 de febrero de 2.009 (JUR 2009\128990). Concretamente, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 24 de enero de 1.995 dispuso que «el abono de intereses de demora es una figura jurídica que como variedad de la acción de resarcimiento trata de compensar con arreglo al módulo objetivo del coste financiero el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas».

Por su parte, el Fundamento de Derecho Octavo de la precitada sentencia de la Audiencia Nacional declaró que «como se sabe, la jurisprudencia tiene dicho que los intereses girados a tenor del artículo 58.2.b) LGT son indemnizatorios y así se ha justificado con base en el artículo 1108 del Código Civil (cf. por todas STS, Sala 3ª, Sección de 18 de abril de 2007, recurso 3267/2002). Ese carácter indemnizatorio ha sido resaltado por la STC 76/1990 al declarar que no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, siendo una especie de compensación específica por dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En este caso esa falta de disposición a tiempo y por el periodo de suspensión, vino dado por la obligada remisión a la autoridad judicial al plantearse la hipótesis de que se hubiera incurrido en un ilícito penal».

interés del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.⁴⁹⁷ Esta obligación se calculará sobre el importe no ingresado en plazo, y resultará exigible durante el tiempo que se extienda el retraso.⁴⁹⁸

Por otro lado, los recargos del período ejecutivo constituyen una obligación pecuniaria accesoria que se devenga con el inicio de dicho período.⁴⁹⁹ El período ejecutivo del responsable tributario por levantamiento del velo se inicia, en virtud del artículo 161.1.a) de la LGT, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62.2 de la LGT.⁵⁰⁰

Según el artículo 28.1 de la LGT, los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, y son incompatibles entre sí.

El recargo ejecutivo es del 5 %, y se aplica cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. El recargo de apremio reducido, en cambio, es del 10 %, e incrementará el

⁴⁹⁷ En virtud de la Disposición Adicional Trigésima Segunda de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2.015, «*el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será del 4,375 por ciento*» hasta el 31 de diciembre del referido año.

⁴⁹⁸ Véanse los apartados 3 y 6 del artículo 26 de la LGT.

⁴⁹⁹ Vid. Artículo 28.1 de la LGT.

⁵⁰⁰ En virtud del artículo 62.2 de la LGT, «*en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

importe de la deuda tributaria cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.⁵⁰¹ Por último, el recargo de apremio ordinario es del 20 %, y será aplicable cuando no concurren las circunstancias que motivan el empleo del recargo ejecutivo y de apremio reducido.⁵⁰²

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Sin embargo, dichos intereses no incrementarán la deuda tributaria del responsable cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.⁵⁰³

Al igual que las obligaciones tributarias accesorias del deudor principal, opinamos que tampoco se podrán derivar al responsable tributario por levantamiento del velo las costas del procedimiento y las obligaciones formales imputables al primero. Según el artículo 29 de la LGT, «*son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*». El carácter no pecuniario de las obligaciones tributarias formales impide, a nuestro juicio, incluirlas

⁵⁰¹ Artículo 62.5 de la LGT: «*Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:*

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

⁵⁰² Véanse los apartados 2, 3 y 4 del artículo 28 de la LGT.

Al respecto, PÉREZ ROYO opina que los tres recargos del período ejecutivo son «*una innovación de la LGT de 2003, dirigida a estimular el pago, aunque sea tardío. Así se establece una especie de escalera, a partir de que con el vencimiento tardío voluntario, se empiezan a dar pasos, o bajar escalones, hacia la ejecución. Un primer escalón en el que se puede interrumpir este descenso es el del recargo superreducido del 5 por 100, por pago antes de recibir la providencia de apremio (recargo ejecutivo lo llama la LGT). El segundo sería este recargo, aún atenuado, del 10 por 100, por pago en el plazo indicado en la providencia (recargo de apremio reducido). El tercero sería ya el recargo pleno, del 20 por 100 (recargo de apremio ordinario), exigible ya en la ejecución patrimonial propiamente dicha*». PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pgs. 374 - 375.

⁵⁰³ Vid. Artículo 28.5 de la LGT.

en el instituto de la responsabilidad tributaria, pues dicho instituto destaca, precisamente, por garantizar el importe de la deuda tributaria del deudor principal.⁵⁰⁴

Finalmente, las costas del procedimiento imputables al deudor principal se producen en período ejecutivo⁵⁰⁵, luego supera el límite del período voluntario de pago del deudor principal del apartado 3 del artículo 41 de la LGT, no incluyéndose, por tanto, en la obligación tributaria principal del responsable subsidiario por levantamiento del velo.⁵⁰⁶

Aunque sostengamos que la única interpretación posible es la anterior, consideramos que la obligación tributaria principal del responsable subsidiario por levantamiento del velo debería alcanzar también los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo del deudor principal, ya que ambos obligados tributarios son, en realidad, la misma persona.⁵⁰⁷ Opinamos que el *statu quo* actual beneficia injustamente al sujeto dominante, pues el retraso intencionado que provoca mediante la interposición fraudulenta de la persona jurídica instrumental no incrementa el importe de la deuda del responsable desde la finalización del período voluntario de pago del deudor principal hasta el inicio del procedimiento frente al señalado responsable. Por esta razón, abogamos porque el legislador incluya en la deuda tributaria del responsable subsidiario por levantamiento del velo los intereses de demora y el recargo del período ejecutivo del deudor principal, fórmula que utiliza para los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT.

⁵⁰⁴ En este sentido, compartimos las opiniones de MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pgs. 15 - 16; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los responsables tributarios, cit.*, pgs. 43 - 44, y RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento...*, *cit.*, pg. 111.

⁵⁰⁵ El artículo 161.4 de la LGT establece que «*el inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta Ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio*».

⁵⁰⁶ GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 78.

⁵⁰⁷ Recordemos que para declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo la Administración deberá probar que el deudor principal y el responsable son la misma persona, ya que los presupuestos de hecho del artículo 43.1.g) y h) de la LGT exigen demostrar que el sujeto dominante controla la persona jurídica instrumental, y que existe unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial entre el deudor principal y el responsable tributario.

7.- CONCURRENCIA CON OTRAS INSTITUCIONES AFINES.

El empleo de conceptos vagos e imprecisos en la redacción de los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT ha supuesto que la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo coincida habitualmente con otros supuestos de responsabilidad tributaria e, incluso, con el delito de alzamiento de bienes. Tal circunstancia nos obliga examinar la concurrencia de los supuestos de responsabilidad que venimos analizando con otras figuras afines, aspecto del que nos ocuparemos seguidamente.

7.1.- RESPONSABILIDAD DE LAS ENTIDADES INTEGRANTES DE LOS GRUPOS FISCALES EN RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN.

Un primer supuesto de responsabilidad que pudiera coincidir con la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo es el de las entidades integrantes de los grupos fiscales⁵⁰⁸ en régimen de consolidación del artículo 57 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁵⁰⁹ (en adelante, NLIS)⁵¹⁰, ya que en

⁵⁰⁸ Aunque parezcan sinónimos, existen importantes diferencias entre un grupo fiscal y mercantil. En primer lugar, la entidad dominante de un grupo fiscal es aquella que posee, al menos, el 75 % del capital social de otra entidad, mientras que la entidad dominante de un grupo mercantil es aquella que ejerce un control efectivo sobre la dominada. Este control resultará, fundamentalmente, de la mayoría de derechos de votos.

En segundo lugar, no se calcula igual el dominio indirecto en el grupo mercantil y fiscal. Mercantilmente, si una sociedad A domina a otra B, el porcentaje de dominio de A sobre C es igual al dominio de B sobre C. Fiscalmente, en cambio, se multiplican los tantos de dominio. De este modo, si A posee el 80 % de B, y B tiene el 50 % de C, A posee un porcentaje de dominio sobre C del 50 % a efectos mercantiles. Sin embargo, fiscalmente posee un porcentaje de dominio del 40 %, el 50 % del 80 %.

Finalmente, la normativa fiscal impide incluir en el grupo fiscal entidades que la normativa mercantil permite incluir en el grupo mercantil. Por esta razón, existen sociedades que deben presentar cuentas anuales consolidadas y, sin embargo, no pueden optar al señalado régimen de tributación especial. Igualmente, hay sociedades que pueden optar al régimen de consolidación fiscal y no tienen que presentar cuentas anuales consolidadas. Consejo de redacción de CONT4BL3: «Régimen de consolidación fiscal», CONT4BL3, núm. 49, I Trimestre 2014, pgs. 6 - 7.

⁵⁰⁹ B.O.E. de 28 de noviembre de 2.014, núm. 288, pgs. 96939 a 97097.

⁵¹⁰ En virtud del artículo 57 de la NLIS, «*las entidades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones*».

dichos grupos pudiera utilizarse también una persona jurídica instrumental para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

La NLIS distingue, al igual que la anterior⁵¹¹, un régimen general y una serie de regímenes especiales para el cálculo del señalado impuesto, entre los cuales encontramos el régimen de consolidación fiscal.⁵¹² Este régimen destaca porque permite calcular una base imponible para el grupo, por agregación de las bases imponibles de cada una de las entidades que lo integran.⁵¹³ Además, admite también la compensación de las bases imponibles negativas entre todas las entidades consolidadas⁵¹⁴, y la aplicación de las deducciones y bonificaciones que correspondan a todas ellas de forma conjunta.⁵¹⁵

El ingreso en este régimen, requisito *sine quan non* podrá declararse la responsabilidad tributaria del artículo 57 de la NLIS, es voluntario, exigiéndose que lo acuerden todas las entidades que integran el grupo fiscal.⁵¹⁶ El artículo 58.1 de la NLIS define al grupo fiscal como *«el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo»*.

⁵¹¹ Vid. Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente hasta el 1 de enero de los corrientes.

⁵¹² Véase también el Título VII de la NLIS.

⁵¹³ Vid. Artículo 62 de la NLIS.

⁵¹⁴ El régimen especial de consolidación fiscal reporta notables beneficios al grupo, ya que permite compensar las bases imponibles negativas entre todas las entidades consolidadas (artículo 66 de la NLIS). Si existieran entidades del grupo con bases positivas y negativas, el régimen de consolidación fiscal permitirá neutralizar las bases positivas restándoles las negativas, reduciendo el importe a ingresar a la Hacienda Pública. Sin embargo, el régimen de tributación individual sólo permite compensar las bases positivas y negativas de años anteriores de una misma entidad, lo cual supondrá que las entidades con bases positivas deberán ingresar a la Hacienda Pública el importe que les corresponda, aunque haya entidades del grupo con bases negativas. CALVO VÉRGEZ, J.: «El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el IS y su proyección sobre los SIPS en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2012 (BIB 2012/90), pg. 15.

⁵¹⁵ Vid. Artículo 71 de la NLIS.

⁵¹⁶ Vid. Artículo 61.1 de la NLIS.

La representación del grupo fiscal corresponderá a «la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante».⁵¹⁷ La entidad representante será la encargada de cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales que derivan del régimen de consolidación fiscal, debiendo las demás entidades que integran el grupo realizar las actividades que exige el régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria.⁵¹⁸

Tendrá la consideración de dominante aquella entidad que reúna los requisitos del artículo 58.2 de la NLIS.⁵¹⁹ En cambio, serán dependientes las entidades

⁵¹⁷ Vid. Artículo 56.2 de la NLIS.

⁵¹⁸ Véanse los apartados 2 y 3 del señalado artículo 56 de la NLIS.

⁵¹⁹ Según el artículo 58.2 de la NLIS, «se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) *Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.*

b) *Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.*

El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) *Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.*

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) *Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.*

participadas, directa o indirectamente, en un 75 % por la entidad dominante. Si las acciones de la sociedad estuvieran admitidas a negociación en un mercado regulado, se considerarán dependientes aquellas sociedades participadas, al menos, en un 70 % por la dominante. Ambos porcentajes de participación deberán mantenerse durante todo el período impositivo.⁵²⁰

Este régimen se empleará indefinidamente a partir del período impositivo siguiente al ingreso en el mismo. No obstante, cabe renunciar a dicho régimen tributario especial mediante la oportuna declaración censal, la cual habrá de comunicarse a la Administración tributaria en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.⁵²¹

Si alguna entidad, de manera sobrevenida, no cumpliera los requisitos anteriores, dejará de pertenecer al grupo en régimen de consolidación fiscal, y volverá al régimen de tributación individual en el mismo período impositivo en que se produzca tal circunstancia.⁵²²

También se regresará al régimen de tributación individual cuando se observe en cualquiera de las sociedades que integran el grupo fiscal alguna de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta de bases, o el incumplimiento de las obligaciones de información del artículo 72 de la NLIS. La pérdida del régimen de consolidación fiscal producirá sus efectos en el período

e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal».

⁵²⁰ Véase la letra b) del artículo anterior.

⁵²¹ Vid. Artículo 61.5 de la NLIS.

⁵²² Vid. Artículo 59.2 de la NLIS.

impositivo que se observen las anteriores causas, debiendo las entidades integrantes del grupo fiscal tributar por el régimen individual en dicho período.⁵²³

El carácter voluntario y específico⁵²⁴ de la responsabilidad solidaria del artículo 57 de la NLIS supondrá que ambos supuestos de responsabilidad coincidirán tan sólo cuando la deuda tributaria del deudor principal sea por Impuesto sobre Sociedades, y los sujetos dominante y dominado pertenezcan a un mismo grupo en régimen de consolidación.⁵²⁵

La responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT coincidirá con el supuesto del artículo 57 de la NLIS cuando la entidad representante del grupo sea una sociedad tercera designada por la dominante, y ésta eluda la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública desviando los bienes o derechos de la persona jurídica instrumental tercera hacia su patrimonio.⁵²⁶ En cambio, la responsabilidad del artículo 43.1.h) de la LGT concurrirá con el supuesto del artículo 57 de la NLIS cuando la entidad dominante sea representante del grupo por residir en territorio español, y eluda la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública desviando su patrimonio hacia una tercera entidad perteneciente también al grupo.⁵²⁷

⁵²³ Vid. Artículo 73 de la NLIS.

⁵²⁴ Recordemos que la reserva legal de los artículos 8.c) y 41.1 de la LGT no supone que los supuestos de responsabilidad deban incorporarse necesariamente a la LGT, pudiendo las leyes específicas determinar supuestos de responsabilidad del impuesto que regulan. Vid. *Supra.*, epígrafe 3.1 del capítulo anterior.

⁵²⁵ Efectivamente, la responsabilidad solidaria del artículo 57 de la NLIS se refiere únicamente al Impuesto sobre Sociedades y a las sociedades integradas en un grupo fiscal, *condiciones sine quibus non* podrá declararse la misma. Este ámbito de aplicación tan reducido implica que ambas responsabilidades coincidirán tan sólo en dicho supuesto, ya que la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se aplica a cualquier persona e impuestos. CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 120.

⁵²⁶ Si la entidad que representa al grupo fiscal fuera una sociedad tercera por no existir una entidad dominante que resida en territorio español, la Administración tributaria se dirigirá contra la misma en caso de existir una deuda tributaria pendiente, ya que la entidad representante está «*sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal*» (artículo 56.2 de la NLIS). Para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, la entidad dominante pudiera desviar el patrimonio de la sociedad representante tercera hacia el suyo propio, supuesto similar al contemplado en el artículo 43.1.g) de la LGT.

⁵²⁷ Si la entidad dominante reside en territorio español será quien represente al grupo fiscal, estando obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales que derivan del

Ante dicha concurrencia, la Administración debería declarar la responsabilidad solidaria del artículo 57 de la NLIS, ya que los artículos 41.5, párrafo segundo⁵²⁸, y 176 de la LGT⁵²⁹ requieren declarar fallidos a los responsables solidarios antes de declarar la responsabilidad subsidiaria. Sin embargo, los Tribunales han interpretado que los responsables solidarios existirán en la medida que la Administración tributaria los haya declarado como tal, luego cabría declarar la responsabilidad subsidiaria sin investigar, ni tan siquiera, la posible coexistencia de responsables solidarios.⁵³⁰

Esta doctrina soslaya la regla de los precitados artículos 41.5, párrafo segundo, y 176 de la LGT, si bien es realista, pues los repetidos preceptos plantean importantes problemas prácticos. Efectivamente, la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad por ignorar la Administración el orden establecido en los artículos anteriores⁵³¹ obligaría al responsable a demostrar que su conducta es subsumible también en un supuesto de responsabilidad solidaria, debiendo aportar al procedimiento las pruebas pertinentes.⁵³²

Salvo que el Tribunal declare la nulidad del procedimiento, y el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda al responsable hubiera prescrito⁵³³, la

régimen de consolidación fiscal. En este caso, la entidad dominante podrá eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública desviando sus propios bienes o derechos hacia una entidad tercera del grupo, supuesto que coincide con el establecido en el artículo 43.1.h) de la LGT.

⁵²⁸ De conformidad con el artículo 41.5, párrafo segundo, de la LGT, «*la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios*».

⁵²⁹ Por su parte, el artículo 176 de la LGT establece que «*una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario*».

⁵³⁰ A fin de no repetirnos, nos remitimos al subepígrafe 2.1.1 del capítulo siguiente, en el cual profundizaremos sobre la indicada contradicción.

⁵³¹ A modo de avanzadilla, y sin el propósito de anticipar análisis futuros, es preciso añadir que el responsable podrá impugnar el acto de declaración de la responsabilidad alegando defectos en el procedimiento de derivación. Vid. *Infra.*, subepígrafe 2.3 del capítulo siguiente.

⁵³² A tenor del artículo 105 de la LGT, «*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*».

⁵³³ En tal caso, las actuaciones de la Administración tributaria no habrían interrumpido la prescripción del responsable, y podría producirse, valga la redundancia, la prescripción del derecho de la

señalada defensa no convendrá al mismo, pues la Administración podrá declarar con posterioridad la responsabilidad solidaria, en virtud de la subsunción realizada por el responsable para impugnar la responsabilidad subsidiaria. Además, la indicada opción dejaría sin defensa al responsable en el subsiguiente procedimiento para derivar la responsabilidad solidaria, pues la Administración podría silenciarlo recordándole que fue él mismo quien realizó el referido ejercicio de subsunción.

Tomando en cuenta lo anterior, y que la Administración podrá elegir libremente entre declarar la responsabilidad solidaria o subsidiaria, opinamos que habrá de valorar seriamente las opciones. El artículo 57 de la NLIS la exonerará de agotar el patrimonio del deudor principal y de probar el elemento intencional del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, mientras que la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo le permitirá alcanzar también a las sanciones del deudor principal, importe que en ocasiones será cuantioso.

No obstante, pudiera plantearse también la Administración la oportunidad de recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal mediante el artículo 57 de la NLIS, y la sanción a través del artículo 43.1.g) o h) de la LGT. De este modo, agilizaría la recaudación y aseguraría el importe de la deuda tributaria, y también alcanzaría a la sanción del deudor principal.

Sin embargo, creemos que dicha opción solamente es posible entre responsables de la misma clase, es decir, entre responsables solidarios y entre responsables subsidiarios por separado, ya que la responsabilidad subsidiaria requiere declarar previamente fallidos a los responsables solidarios, luego la Administración se dirigiría en segundo lugar contra un patrimonio previamente agotado y declarado insolvente. Además, opinamos también que se produciría el efecto negativo de la cosa juzgada

Administración para exigir el pago al responsable. Vid. Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 19 de enero de 1.996 (RJ 1996\6269).

material, pues se observaría la triple identidad subjetiva, objetiva y de la «*causa petendi*» que exige la doctrina del Tribunal Supremo para declararla.⁵³⁴

En efecto, el responsable solidario del artículo 57 de la NLIS y el responsable subsidiario por levantamiento del velo coincidirían, pues la hipótesis que analizamos consiste precisamente en derivar conceptos distintos a la misma persona jurídica sobre la base de responsabilidades también distintas. La actora sería siempre la Administración tributaria y los responsables la persona jurídica integrante del grupo fiscal.

En segundo lugar, tanto la responsabilidad solidaria del artículo 57 de la NLIS como la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo persiguen un mismo fin: redirigir la acción ejecutiva hacia un nuevo patrimonio que permita cubrir el déficit que impide a la Administración recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal.

Finalmente, los hechos que permiten declarar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo permitirán también declarar la responsabilidad solidaria del artículo 57 de la NLIS, siempre que la persona jurídica responsable pertenezca a un grupo fiscal en régimen de consolidación.

En definitiva, continuamos insistiendo en la necesidad de valorar seriamente las opciones concurrentes, ya que la alternativa descartada no podrá declararse con posterioridad. De ahí que una adecuada planificación recaudatoria revista tanta importancia.

⁵³⁴ Véanse, entre otras, las SSTS de 28 de octubre de 2.013 (RJ 2013\7258), 12 de marzo de 2.012 (RJ 2012\5442), 27 de febrero de 2.012 (RJ 2012\4051), 21 de octubre de 2.011 (RJ 2012\1103) y 7 de septiembre de 2.007 (RJ 2007\5441).

7.2.- RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LA PARTICIPACIÓN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

Otro supuesto de responsabilidad que pudiera coincidir con la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo es el de responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias del artículo 42.1.a) de la LGT. Se trata de un supuesto que sufrió una importante modificación a raíz de la Ley 10/1985, de 26 de abril⁵³⁵, si bien apenas ha cambiado desde entonces hasta hoy.

Efectivamente, el originario artículo 38.1 de la LGT de 1.963 designaba responsables tributarios solidarios a *«todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones»*. Tras la señalada Ley 10/1985, de 26 de abril, sin embargo, el referido precepto quedó redactado del siguiente modo: *«responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria»*.

Dicha modificación respondió al propósito de objetivar el supuesto de responsabilidad, aspiración que truncó nuestro Tribunal Constitucional, dado que exigía *«la concurrencia de dolo y culpa aunque sea leve»*⁵³⁶ en el repetido artículo 38.1 de la LGT de 1.963. La incertidumbre que rodeaba el supuesto una vez reformado, motivó que la Administración casi no lo utilizara, produciéndose el efecto contrario al deseado.

En la actualidad, la responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias la contempla el artículo 42.1.a) de la LGT, el cual establece que *«serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a)*

⁵³⁵ B.O.E. de 27 de abril de 1.985, núm. 101, pgs. 11691 a 11696.

⁵³⁶ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 26 de abril de 1.990 (RTC 1990\76).

Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción». Esta norma, tal y como indicamos con anterioridad, apenas ha sufrido modificaciones respecto del artículo 38.1 de la LGT de 1.963 tras la Ley 10/1985, de 26 de abril, aunque ha introducido la expresión «*activamente*» en su redacción y ha extendido la responsabilidad a las sanciones.⁵³⁷

Estos «causantes» o «colaboradores» podrán ser personas físicas, jurídicas e, incluso, las entidades que relaciona el artículo 35.4 de la LGT.⁵³⁸ No obstante, omitiremos cualquier referencia sobre las entidades carentes de personalidad jurídica, ya que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT requiere precisamente la creación o utilización de la persona jurídica, de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.⁵³⁹

Las expresiones «*causantes*» y «*colaboren*» han suscitado un intenso debate doctrinal, pues no existe un significado preciso para las mismas en nuestro ordenamiento jurídico, ambigüedad que pudiera conculcar, incluso, las exigencias de

⁵³⁷ Se ha referido a las modificaciones operadas en la responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «Los causantes o colaboradores en una infracción tributaria», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pgs. 303 - 304.

⁵³⁸ Según el artículo 35.4 de la LGT, «*tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*».

⁵³⁹ En cualquier caso, coincidimos con MARTÍN JIMÉNEZ, quien afirma que será difícil que una entidad del artículo 35.4 de la LGT «*pueda ser considerada como causante o colaborador activo de una infracción tributaria cometida por otro deudor principal, lo normal será que las personas físicas o jurídicas que constituyen la entidad puedan ser las realmente causantes de esa infracción, aunque el reconocimiento de personalidad jurídico-tributaria a entidades de este tipo en el tributo concreto pudiera hacer que esta conclusión deba ser matizada cuando la intervención de la entidad como tal sujeto pasivo se pueda considerar que cumple el presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad (no debe olvidarse que también estas entidades pueden ser sujetos activos de infracciones, por lo que también podrán colaborar con ellas)*». MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pg. 192.

certeza.⁵⁴⁰ La doctrina científica, en cualquier caso, ha solido reconducir las señaladas expresiones hacia las distintas formas de participación en el delito, a fin de procurarles una definición más o menos cierta.⁵⁴¹

Así, la referencia a los «*causantes*» se relaciona con la forma de participación en el ilícito de autoría directa o ejecución, mientras que la «*colaboración*» se refiere a la coautoría, cooperación necesaria y complicidad.⁵⁴² La expresión «*activamente*», por su parte, parece excluir del ámbito de aplicación del supuesto la inducción y el encubrimiento, pues el inductor es quien hizo surgir en otro la idea de cometer el delito, y el término «*activamente*» requiere algo más que la simple sugerencia.⁵⁴³

Estas expresiones tienen, a nuestro entender, intención reveladora, ya que tratan de atribuir al supuesto el carácter de garantía, y no de sanción. Cualquier acercamiento al Derecho Penal permitiría presumir que el supuesto de responsabilidad que ahora analizamos tiene naturaleza sancionadora, hipótesis que estimamos rechaza el

⁵⁴⁰ En este sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS apunta que «*cabe considerar que el precepto arrastra e incluso extiende los defectos de la redacción dada al art. 38.1 LGT/1963, en su redacción por la desacertada Ley 10/1985 conocer el contenido, alcance o significado del presupuesto de responsabilidad, hasta el punto de no cumplir la elemental exigencia de certeza que requiere el conocimiento y previsibilidad del contenido de las normas, exigible con especial rigor en las tributarias dada su manifiesta complejidad*». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Los causantes o colaboradores en una infracción tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, v. I, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 404.

⁵⁴¹ Véanse, entre otros, BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, 1.ª edic., Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011, pg. 56; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Los causantes o colaboradores en una infracción tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, v. I, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 401; NAVARRO EGEEA, M.: *op. cit.*, pgs. 79 – 80, y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255, 2004, pg. 18.

⁵⁴² Al respecto, NAVARRO EGEEA sostiene que «*la ausencia de una definición legal en relación con las formas en que se puede realizar la conducta infractora ha conducido a la doctrina a los conceptos de autoría y participación de las normas penales (arts. 27, 28 y 29 del Código Penal). Esta aproximación normativa ha dado lugar a que la referencia a los “causantes” se relacione con los supuestos de autoría directa o ejecución, mientras que la “colaboración” se vea como un cajón de sastre en el que puedan tener cabida las conductas de coautoría, inducción, cooperación necesaria y complicidad*». NAVARRO EGEEA, M.: *op. cit.*, pgs. 79 - 80.

⁵⁴³ Así, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003...», *cit.*, pg. 18.

legislador, artífice de la similitud que existe entre el instituto de la responsabilidad tributaria y la fianza.⁵⁴⁴

Volviendo al adverbio «*activamente*», plantea serias dudas el alcance del mismo en el supuesto de responsabilidad que estamos examinando. Así, ¿se extiende el supuesto de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT exclusivamente a las acciones?, ¿o también alcanza a las omisiones premeditadas que producen el resultado perseguido?

Según el diccionario de la Real Academia Española, el adverbio «*activamente*» significa «*con actividad o eficacia*», y «*eficacia*» es «*capacidad de lograr el efecto que se desea o espera*». En definitiva, creemos que el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT se extiende también a las omisiones premeditadas que producen el resultado perseguido, pues las consideramos perfectamente subsumibles en el repetido adverbio «*activamente*».⁵⁴⁵

Por lo que respecta a «*la realización de una infracción tributaria*», la conducta del responsable deberá consistir en alguna infracción contemplada en la LGT u otra

⁵⁴⁴ Hemos estudiado la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria en el epígrafe 4 del presente capítulo.

⁵⁴⁵ Aboga también por extender el artículo 42.1.a) de la LGT a las omisiones premeditadas que producen el resultado perseguido ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS. En tal dirección, «*es novedosa la exigencia del art. 42.1.a) LGT de que los causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria lo hagan “activamente”*. Un sector de opiniones deduce que los términos “causar” o “colaborar” en la infracción requieren una conducta activa del responsable, aunque ello no siempre se refiere a la necesidad de tal acción sino a que la conducta produzca un efecto positivo o determinante en el resultado de la infracción. Cabe pensar, pues, que esta conducta puede resultar de omisiones –incluso de deberes formales– que abren paso o propician consciente y patentemente la infracción, de modo que el nuevo precepto tributario podría aplicarse a la llamada comisión por omisión: es decir, a la no evitación del resultado infractor mediante el incumplimiento deliberado y manifiesto de una obligación legal o contractual de actuar que posibilita el riesgo o daño para el bien jurídicamente protegido (art. 11 CP), ya que en el ámbito penal se aplica a la comisión omisiva un criterio de equivalencia con la acción, en cuanto no evitar el resultado de la infracción supone causarlo. La idea de comisión por omisión se encuentra, además, en el presupuesto de responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas y otros responsables subsidiarios (art. 43 LGT/2003)». ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «Los causantes o colaboradores en una infracción tributaria», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pgs. 305 - 306.

Ley.⁵⁴⁶ Asimismo, es preciso destacar también que la infracción tributaria deberá cometerla el deudor principal, si bien el responsable deberá participar en el ilícito, extremo que ya estudiamos con anterioridad.⁵⁴⁷

Además, el artículo 42.1.a) de la LGT se refiere a la comisión de «una» infracción tributaria, indeterminación que permitirá a la Administración declarar responsable a quien solamente haya omitido una obligación formal. Dicha posibilidad, no obstante, la consideramos desmesurada, pues obliga a pagar la deuda tributaria de otro sin tan siquiera haber participado en la defraudación de la misma. De ahí que sostengamos la necesidad de reformar el precepto, para que supere la indicada imprecisión, y relacione expresamente la infracción que habilita la responsabilidad y la deuda tributaria garantizada.

Tampoco alude el artículo a la intención del responsable, omisión que no nos sorprende, pues ya la doctrina del Tribunal Constitucional rechazó que la responsabilidad por la participación en infracciones tributarias fuera objetiva. Así,

⁵⁴⁶ En virtud del artículo 183.1 de la LGT, «*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*».

⁵⁴⁷ A mayor abundamiento, NAVARRO EGEA afirma que «*la extensión de los principios del Derecho sancionador al marco legal de la responsabilidad no sólo se proyecta en el elemento intencional, sino que también requiere observar las exigencias derivadas del principio de tipicidad. De la lectura del art. 42.1.a) se deduce que la actividad del responsable ha de quedar enmarcada en alguna de las conductas infractoras tipificadas y sancionadas por la Ley. Ello significa que la amplitud de los términos en que se formula el supuesto de hecho de la responsabilidad se verá reducida al acudir a las normas que definen los tipos infractores. Por otra parte, se ha de tener en cuenta que dichas infracciones son imputables al deudor principal; dato relevante porque no todos los tipos definidos por la LGT pueden albergar las formas en que puede intervenir el responsable (como se ha visto, en términos de autoría o colaboración activa). El efecto de esta interpretación limita la utilidad del supuesto de responsabilidad, puesto que en determinados casos será difícil que el responsable encaje como sujeto activo de la conducta infractora; piénsese, por ejemplo, en la infracción consistente en la falta de ingreso de las cuotas resultantes de la autoliquidación –ahora tipificada en el art.191- en la que sólo puede aparecer como sujeto infractor aquella persona que es titular de la deuda tributaria. Tampoco cabría la aplicación del supuesto de responsabilidad en la hipótesis del tercero (p. ej., asesor fiscal) que acredita improcedentemente partidas positivas o negativas y créditos tributarios con el objeto de compensarlas o deducirlos en la base o cuota de declaraciones futuras, pues el tipo infractor se extiende a la actividad realizada en interés propio o de terceros (art. 195)*». NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pgs. 81 - 82.

exigió a la Administración probar la «*conurrencia de dolo o culpa aunque sea leve*» en el responsable.⁵⁴⁸

No será inusual observar cómo la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT y la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la misma Ley coinciden. En efecto, el previo impago de la deuda garantizada ya constituye una infracción⁵⁴⁹, y las distintas personalidades colaborarán activamente para eludir el pago frente a la Hacienda Pública.

Ante dicha concurrencia, y recordando que la Administración podrá elegir libremente entre declarar la responsabilidad solidaria o subsidiaria, opinamos que le convendrá declarar la responsabilidad por la participación en infracciones tributarias del artículo 42.1.a) de la referida Ley, pues dicha elección la exonera de sustanciar el procedimiento de apremio frente al deudor principal hasta declararlo fallido.⁵⁵⁰ Además, ambas responsabilidades alcanzan a las sanciones del deudor principal, luego ninguna opción conlleva detrimento económico alguno.

⁵⁴⁸ Efectivamente, el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 26 de febrero de 1.990 (RTC 1990\76) declaró que «*el art. 38.1 de la LGT se encuentra en una muy directa conexión con el art. 77.1, de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta con este último. Según aquel precepto, “responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”. La lectura de este texto indica a las claras que la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad. Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve*».

⁵⁴⁹ Vid. Artículo 191 de la LGT.

⁵⁵⁰ Es preciso rememorar que la responsabilidad solidaria no requiere declarar fallido al deudor principal, pudiendo la Administración declararla, en virtud del artículo 175.1 de la LGT, una vez transcurrido el período voluntario de pago del deudor principal.

7.3.- RESPONSABILIDAD POR SUCESIÓN EN LA TITULARIDAD DE LA EMPRESA.

Un tercer supuesto de responsabilidad que pudiera coincidir con la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo es el de sucesión en la titularidad de la empresa del artículo 42.1.c) de la LGT. Dicho precepto incorpora a la actual LGT la controvertida responsabilidad del artículo 72 de la LGT de 1.963⁵⁵¹, la cual fue objeto de muy diversas interpretaciones⁵⁵², incluso contradictorias, del TS y el TEAC.⁵⁵³

Así, mientras el TS interpretaba que sólo el adquirente de la totalidad de la empresa era subsumible en el supuesto de responsabilidad del artículo 72 de la LGT de 1.963, el TEAC entendía que los adquirentes de elementos aislados podían también declararse responsables en virtud del señalado artículo, siempre que dichos elementos permitieran continuar la actividad de la empresa sucedida. Además, la doctrina del TS exigía que la señalada transmisión fuera consecuencia de un negocio jurídico celebrado entre las partes, circunstancia que no requería probar el TEAC, admitiendo, incluso, la

⁵⁵¹ Artículo 72 de la LGT de 1.963: «*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, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil*».

⁵⁵² Se llegó a discutir, incluso, la propia naturaleza del señalado supuesto, declarando el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 15 de julio de 2.000 (RJ 2000\7273) que «*el artículo 72 de la Ley General Tributaria [...], pese a estar situado dentro de la Sección 5ª 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 8ª 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*».

⁵⁵³ MEDINA CEPERO, J.R. y KOSSEVA ANGELOVA, A.: «Obligados tributarios. Responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas. Aplicación de la teoría del “levantamiento del velo”», *Repertorio de Jurisprudencia*, núm. 27, 2003 (BIB 2003\1485), pg. 1.

sucesión «*de facto*».⁵⁵⁴ Finalmente, el TS consideraba que la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa del indicado artículo era subsidiaria⁵⁵⁵, mientras que el TEAC sostenía que era solidaria⁵⁵⁶.

Todas estas cuestiones fueron resueltas por el legislador de la actual LGT⁵⁵⁷, pues confiere carácter solidario al señalado supuesto de responsabilidad de manera

⁵⁵⁴ En este sentido, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 7 de febrero de 2.001 (RJ 2001\1086) declaró que «*habrá sucesión de empresa cuando subsista la misma actividad y la misma universalidad de los elementos que la integran aunque haya cambiado la titularidad, y siempre que ese cambio de titularidad sea consecuencia de un negocio jurídico perfeccionado entre la empresa sucedida y la sucesora*».

En cambio, el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución del TEAC de 12 de mayo de 2.000 (JT 2000\1239) consideraba que «*para entender bien cuál sea la situación que contempla el artículo 72 de la Ley General Tributaria ha de recordarse lo que también viene destacando este Tribunal: La sucesión en una explotación o actividad económica admite tres posibilidades, y a todas las engloba el precepto:*

–Una sucesión formal, a través de los diversos mecanismos y procedimientos jurídicos hábiles para ello, que unas veces suponen un negocio jurídico puramente transmisorio (por ejemplo, adquisición a título de compra del total patrimonio empresarial organizado), y otras la asunción en bloque de las relaciones jurídicas activas y pasivas del sucedido, con extinción de su personalidad jurídica.

Tanto en uno como en otro caso, la continuación en la actividad, la sucesión en la explotación (dato y concepto económico que es el relevante a los efectos que nos ocupan) son patentes y visibles para cualquier tercero ajeno a la operación. Se continúa una actividad (si no hay continuidad en el ejercicio de la explotación, sencillamente no juega el artículo 72) y es manifiesto lo que ha sucedido y a quién se ha sucedido.

–Una sucesión “de facto”, en que sin que se efectúe negocio transmissivo alguno referido a la explotación como “universitas”, la realidad es que bajo una titularidad distinta se siguen utilizando todos o la mayor parte de los elementos materiales y personales del antecesor, y aun los inmateriales (como puede ser la clientela).

–Una tercera hipótesis, próxima a la anterior, que incluso puede decirse que es la misma pero contemplada desde su delimitación negativa, a la que se refiere el artículo 13.2 del RGR (RGL 1991, 6 y 284), que excluye del campo de aplicación del artículo 72 LGT a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas, salvo que estas adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación o actividad (lo que obviamente ocurrirá cuando se adquiera la parte más relevante de los elementos del patrimonio empresarial).

A todas las hipótesis se refiere el artículo 72 LGT y a todas engloba: sucesión “por cualquier concepto”, sin hacer distinciones entre ellas, ni en su letra ni en su finalidad; finalidad que no es otra, como también hemos venido declarando, que la de asegurar el cobro del Tributo, extendiendo el círculo de los obligados principales (esto es, no subsidiarios). (De ahí la situación legal de este artículo, dentro de la Sección dedicada a “Las garantías del crédito tributario”)».

⁵⁵⁵ Declararon que la responsabilidad del artículo 72 de la LGT de 1.963 era subsidiaria, entre otras, las SSTs de 26 de enero de 1.994 (RJ 1994\611) y 24 de septiembre de 1.999 (RJ 1999\8639).

⁵⁵⁶ Véanse las Resoluciones del TEAC de 6 de abril de 1.994 (JT 1994\738), 25 de octubre de 1.995 (JT 1995\1589), 4 de diciembre de 1.996 (JT 1996\1769) y 14 de enero de 1.999 (JT 1999\189).

⁵⁵⁷ En virtud del artículo 42.1.c) de la LGT, «*serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: [...] c) Las que sucedan por cualquier concepto en la*

expresa, extiende el ámbito de aplicación del mismo a los adquirentes de elementos aislados, siempre que permitan continuar la actividad, y alcanza la sucesión «*de facto*», ya que se refiere a la sucesión en la «*titularidad o ejercicio*» de la empresa.⁵⁵⁸

A mayor abundamiento, la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa del artículo 42.1.c) de la vigente LGT exige observar los requisitos siguientes: a) la existencia de una explotación o actividad económica; b) la sucesión, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de la referida explotación o actividad económica; y c) la continuidad en la explotación o ejercicio de la actividad.⁵⁵⁹

Por lo que respecta a la existencia de una explotación o actividad económica, tanto el TS como la AN la han asimilado al concepto de «empresa», entendida como «*unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos*».⁵⁶⁰ De este modo, nuestro Alto Tribunal interpreta que la expresión «*explotaciones o actividades económicas*» se refiere a un «*conjunto o complejo, organizado y en funcionamiento, de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad, a la obtención de lucro-, y no como expresión de*

titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal».

⁵⁵⁸ MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pg. 22.

⁵⁵⁹ Véanse BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *op. cit.*, pg. 72, y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *op. cit.*, pg. 207.

⁵⁶⁰ Vid. Diccionario de la Real Academia Española.

*cualquier fenómeno económico».*⁵⁶¹ En este sentido también, la AN declara que se trata de «*un conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad, a la obtención de lucro».*⁵⁶²

En segundo lugar, el artículo 42.1.c) de la LGT requiere probar la sucesión, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de tales explotaciones o actividades económicas. A diferencia del artículo 72 de la LGT de 1.963, el repetido artículo 42.1.c) de la actual LGT se refiere también a la sucesión en el «*ejercicio*» de la empresa, novedad que responde al propósito de suprimir aquellas interpretaciones excesivamente literales que exigían un título jurídico material de sucesión⁵⁶³, e impedían alcanzar a la sucesión «*de facto*»⁵⁶⁴, acción consistente «*en que sin que se efectúe negocio transmisivo alguno referido a la explotación como “universitas”, la realidad es que bajo una titularidad distinta se siguen utilizando todos o la mayor parte de los elementos materiales y personales del antecesor, y aun los inmateriales (como puede ser la clientela)*».⁵⁶⁵

Igualmente, el vigente supuesto de responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa se extiende a los adquirentes de elementos aislados, siempre que posibiliten la continuación de la explotación o actividad económica.⁵⁶⁶ Así, sobre la base de la experiencia, el legislador ha venido corrigiendo aquellos defectos de redacción que obstaculizaban la acción recaudatoria, o bien motivaban interpretaciones exageradamente amplias que pudieran conculcar, incluso, el principio de seguridad jurídica, dicotomía que ya destacamos con anterioridad.

⁵⁶¹ Vid. STS de 8 de octubre de 1.982 (RJ 1982\5746).

⁵⁶² Vid. SAN de 12 de mayo de 1.997 (JT 1997\876).

⁵⁶³ Así, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Los sucesores en explotaciones o actividades económicas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, v. I, 3.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pgs. 410 - 411.

⁵⁶⁴ Véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 7 de febrero de 2.001 (RJ 2001\1086).

⁵⁶⁵ Vid. Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución del TEAC de 12 de mayo de 2.000 (JT 2000\1239).

⁵⁶⁶ Vid. Artículo 42.1.c), párrafo tercero, de la LGT.

En todos estos casos, tanto el transmitente como el adquirente, o los transmitentes y adquirentes, podrán ser personas físicas, personas jurídicas o las entidades que relaciona el artículo 35.4 de la LGT.⁵⁶⁷ En cualquier caso, nosotros nos referiremos solamente a las personas físicas y a las personas jurídicas, pues la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo requiere precisamente un entramado de personalidades para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Y para terminar, la contemporánea responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad de la empresa exige demostrar la continuidad en la explotación o ejercicio de la actividad. Es decir, no cabrá declarar la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT cuando el adquirente extinga la empresa, ni tampoco cuando «*entre una y otra actividad se ha interrumpido y roto la solución de continuidad*».⁵⁶⁸

Retomando las novedades incorporadas al artículo 42.1.c) de la LGT, consideramos redundante la expresión que alude a la extensión de la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa, pues se refiere expresamente a las retenciones e ingresos a cuenta que debió practicar la empresa sucedida, conceptos que alcanzan los artículos 41.3, 58.1 y 23 de la LGT.⁵⁶⁹ Nos parece también innecesario que el señalado supuesto de responsabilidad excluya la sucesión empresarial por causa de muerte de su ámbito de aplicación, pues precisamente este presupuesto distingue los institutos de la

⁵⁶⁷ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Los sucesores en explotaciones o actividades económicas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, v. I, 3.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 410.

⁵⁶⁸ Véanse, entre otras, las SSAN de 7 de marzo de 2.011 (JUR 2011\87347), 22 de septiembre de 2.006 (JUR 2006\239520), 25 de noviembre de 2.004 (JUR 2005\231073) y 11 de noviembre de 2.004 (JUR 2005\40689).

⁵⁶⁹ En efecto, el artículo 41.3 de la LGT establece que la «*responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*», señalando el artículo 58.1 de la LGT que «*la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*», incluyéndose las retenciones e ingresos a cuenta, en virtud del artículo 23 de la señalada Ley, en las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

sucesión y la responsabilidad tributaria, no requiriendo, por tanto, matización expresa.⁵⁷⁰

Los supuestos de los artículos 43.1.g) y 42.1.c) de la LGT coincidirán cuando el sujeto dominante suceda en la titularidad de explotaciones o actividades económicas a la persona jurídica instrumental, siempre que dicha transmisión responda a la intención del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Por su parte, el supuesto del artículo 43.1.h) de la LGT concurrirá con el supuesto del artículo 42.1.c) del señalado texto legal cuando la persona jurídica instrumental suceda al sujeto dominante en la titularidad de la empresa, siempre que dicha intención responda, al igual que en el supuesto anterior, a la intención del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Ante dichas situaciones, opinamos que a la Administración convendrá declarar la responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad de la empresa del artículo 42.1.c) de la LGT, pues esta opción la exonera de acreditar la intención del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, elemento que, según venimos insistiendo, presenta serias dificultades probatorias. Además, la referida responsabilidad no requiere declarar fallido al deudor principal, y garantiza también las sanciones del mismo, luego ninguna decisión conlleva ventaja económica alguna.⁵⁷¹

⁵⁷⁰ Imaginamos que dicha referencia pretende desmarcar por completo los institutos de la sucesión y la responsabilidad tributaria, ya que el empleo de la expresión «sucedan» puede generar dudas al respecto. Por ello, compartimos la opinión de MERINO JARA de que «el término “sucedan” no debe equipararse a sucesión en sentido técnico-jurídico, más bien, la expresión “sucedan por cualquier concepto” debe asimilarse a adquieran por cualquier concepto, siempre que sea inter vivos y a título particular». MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pg. 22.

⁵⁷¹ No compartimos la opinión de LAMOCA ARENILLAS de que haya de utilizarse el supuesto del artículo 42.1.c) de la LGT para la «sucesión real» y los supuestos del artículo 43.1.g) y h) del indicado cuerpo legal para la «sucesión aparente», ya que dichos artículos no recogen el señalado planteamiento. Por ello, consideramos que ambos artículos podrán emplearse indistintamente cuando concurren sus presupuestos de hecho. LAMOCA ARENILLAS, A.: «Responsabilidad tributaria (práctica administrativa)», *Revista de información fiscal*, núm. 107, 2012, pgs. 246.

Por otra parte, el artículo 175.2 de la LGT confiere a quien pretenda adquirir la titularidad de la empresa el derecho de limitar la responsabilidad del artículo 42.1.c) del señalado texto legal a las deudas, sanciones y responsabilidades que contenga el certificado que podrá solicitar a la Administración con anterioridad a la adquisición.⁵⁷² Este certificado surte efectos frente a la Administración de la que el interesado solicita certificación, no frente al resto de Administraciones tributarias.⁵⁷³

Se trata, por tanto, de un instrumento que produce dos efectos⁵⁷⁴: por un lado, permite conocer la situación tributaria de la empresa que se trata de adquirir y, por otro, limita la responsabilidad del adquirente, ya que no deberá satisfacer el importe de las deudas pendientes de liquidación ni las sanciones que pudieran imponerse a la empresa sucedida con posterioridad a la solicitud del certificado.⁵⁷⁵

Si el certificado expedido por la Administración no contuviera deudas, sanciones ni responsabilidades, o no se notificara al interesado en el plazo de tres meses desde su solicitud, el adquirente quedará exento de la responsabilidad por sucesión en la titularidad de la empresa.⁵⁷⁶ En tal caso, opinamos que la Administración no podrá declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo para recaudar el importe que debió alcanzar la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT, pues dicha agencia contravendría claramente el contenido del artículo 175.2 de la LGT.

⁵⁷² Se ha referido a dicho requisito temporal el artículo 125.2 del RGR, el cual dispone que «no producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate».

⁵⁷³ Vid. Artículo 125.3 del RGR.

⁵⁷⁴ CARRERAS MANERO, O.B.: «El alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2009 (BIB 2009\608), pg. 11.

⁵⁷⁵ Véase el artículo 125.1 y 4 del RGR.

⁵⁷⁶ Vid. Artículo 175.2 de la LGT.

7.4.- RESPONSABILIDAD POR COLABORACIÓN EN LA OCULTACIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES O DERECHOS DEL DEUDOR PRINCIPAL.

En cuarto lugar, la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo pudiera coincidir también con la responsabilidad solidaria por colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal del artículo 42.2.a) de la LGT. Dicho artículo establece que *«serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».*

Se trata de un supuesto que requiere observar tres presupuestos de hecho: en primer lugar, la acción que impide a la Administración actuar sobre el patrimonio del deudor principal, la cual consistirá en situar los bienes o derechos del mismo en el patrimonio del responsable tributario. En segundo lugar, el deudor principal deberá pretender el conservar sus bienes y/o derechos en el patrimonio del responsable tributario, intención que materializará impidiendo a la Administración tributaria actuar sobre su patrimonio. Finalmente, la señalada acción deberá causar daño a la Administración, impidiéndole proceder al embargo de bienes o derechos para recaudar el importe de la deuda tributaria pendiente del deudor principal.⁵⁷⁷

En cuanto a la acción que habrá de realizar el responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá consistir *«en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago».* Esta disyunción amplía considerablemente el ámbito de aplicación del supuesto respecto del artículo 131.5 de la LGT de 1.963, el cual se

⁵⁷⁷ GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18, 2012, pg. 1.

refería tan sólo a la «ocultación» de bienes o derechos del deudor principal. De este modo, el supuesto alcanza también, sin duda alguna, a las transmisiones de bienes o derechos del obligado al pago con el propósito de impedir la actuación de la Administración tributaria.⁵⁷⁸

Además, el responsable deberá ser el causante de la indicada acción, o habrá de colaborar en la realización de la misma. Tal y como apuntamos anteriormente⁵⁷⁹, las expresiones «causantes» y «colaboren» han suscitado un intenso debate doctrinal, pues no existe un significado preciso para las mismas en nuestro ordenamiento jurídico, si bien la doctrina científica las ha solido reconducir hacia las distintas formas de participación en el delito, a fin de procurarles una definición más o menos cierta. Así, la referencia a los «causantes» se relaciona con la forma de participación en el ilícito de autoría directa o ejecución, mientras que la «colaboración» se refiere a la coautoría, cooperación necesaria y complicidad.

Mayores dudas plantea la posibilidad de extender la responsabilidad a los inductores y a los encubridores, ya que el artículo 42.2.a) de la LGT no se refiere a quienes causen o colaboren «activamente» en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal. En cualquier caso, estimamos excesivo que el instituto de la responsabilidad tributaria alcance también a quienes solamente hicieron surgir en otro la idea de ocultar bienes a la Hacienda Pública.

Estas expresiones tienen, insistimos, intención reveladora, pues tratan de atribuir al supuesto la naturaleza de garantía, y no de sanción. El empleo directo de las formas de participación en el delito pudiera interpretarse como un acercamiento al Derecho Penal, indicio suficiente para asignarle carácter sancionador al supuesto.

⁵⁷⁸ NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pg. 107.

⁵⁷⁹ Vid. *Supra.*, epígrafe 7.2 del presente capítulo.

Los referidos «causantes» o «colaboradores» podrán ser personas físicas, jurídicas e, incluso, las entidades que relaciona el artículo 35.4 de la LGT.⁵⁸⁰ No obstante, omitiremos cualquier referencia sobre las entidades carentes de personalidad jurídica, ya que la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo requiere precisamente la creación o utilización de la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, apostilla que venimos reiterando en este trabajo.

En segundo lugar, el artículo 42.2.a) de la LGT precisa demostrar que el responsable ocultó o transmitió los bienes o derechos del deudor principal «*con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*». A diferencia del artículo 131.5 de la LGT de 1.963, el cual aludía a «*la finalidad de impedir [la] traba*» de los bienes o derechos del obligado al pago, el artículo 42.2.a) de la LGT se refiere a «*la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*», anticipando así la declaración de la responsabilidad por colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal.

En efecto, estando vigente la LGT de 1.963 la Administración debía esperar a la sustanciación del procedimiento de apremio para declarar la responsabilidad que estamos analizando, ya que el presupuesto de hecho de la misma se refería precisamente a la «*traba*» de los bienes o derechos del deudor principal, actuación que necesariamente debía realizarse en el seno del procedimiento de apremio. En la actualidad, sin embargo, la Administración podrá declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT tan pronto como conozca la finalidad fraudulenta del responsable, aunque siempre después de finalizar el período voluntario de pago del deudor principal.⁵⁸¹

⁵⁸⁰ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Los responsables por conductas obstativas a la acción administrativa de apremio», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, v. I, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 416.

⁵⁸¹ En tal sentido, RUIZ HIDALGO afirma que «*la finalidad de los negocios o actuaciones fraudulentas no se circunscribe únicamente a impedir la traba, por lo que la actuación de la Administración para declarar la responsabilidad no tiene por qué restringirse al procedimiento de apremio, si el conocimiento de dichas conductas es anterior a este último. Y es que este supuesto de*

Por otro lado, el artículo 42.2.a) de la LGT ha suprimido también el adjetivo «maliciosa», el cual se predicaba de la «ocultación» de bienes o derechos del deudor principal. Tal novedad ha supuesto que algunos autores admitan la posibilidad de declarar la responsabilidad a causa de conductas imprudentes o simplemente negligentes⁵⁸², si bien nosotros opinamos que no es factible, pues la expresión con «la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» implica necesariamente el propósito de realizar la acción.⁵⁸³

Y para terminar, la Administración habrá de probar que la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal impide, dificulta o dilata las actuaciones de la misma. Dicho requisito imposibilitará el declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT cuando la Administración pueda recaudar el crédito tributario embargando otros bienes o derechos del obligado al pago.⁵⁸⁴

Esta responsabilidad guarda una estrecha relación con el supuesto del artículo 43.1.h) de la LGT, pues coincidirán cuando el deudor principal utilice una persona jurídica instrumental para ocultar sus bienes en el patrimonio de la misma, acción que le permitirá conservar sus bienes y/o derechos, e impedirá a la Administración recaudar el importe de la deuda pendiente embargando el señalado activo.

Según venimos repitiendo, y aunque no lo compartamos, creemos que el entorno jurídico actual posibilita declarar la responsabilidad subsidiaria sin tan siquiera investigar la posible existencia de responsables solidarios. Este régimen permite a la Administración, por tanto, escoger la opción que más le convenga.

responsabilidad tiene por finalidad garantizar el crédito tributario que se ha puesto en peligro por las actuaciones fraudulentas de ambos, aunque todavía no se haya iniciado el procedimiento de apremio». RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento...*, cit., pg. 58.

⁵⁸² Vid. MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pg. 261, y NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pg. 107.

⁵⁸³ Así, compartimos las opiniones de BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *op. cit.*, pg. 79; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *op. cit.*, pg. 221, y RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento...*, cit., pgs. 60 - 61.

⁵⁸⁴ *Ibid.*, pg. 66.

Ahora bien, opinamos que la decisión que adopte la Administración marcará definitivamente el devenir del crédito tributario, pues impedirá utilizar a la postre la opción descartada por dos razones. En primer lugar, porque el efecto negativo que produce la cosa juzgada material impedirá posteriormente declarar la opción descartada, ya que se observa, a nuestro entender, la triple identidad subjetiva, objetiva y de la «*causa petendi*» que exige la doctrina del Tribunal Supremo para declarar el señalado efecto del indicado instituto.⁵⁸⁵

En segundo lugar, la identidad subjetiva de los señalados supuestos de responsabilidad imposibilitará también declarar la opción deseada, pues ello supondrá actuar sobre un patrimonio que previamente ha agotado la responsabilidad escogida con anterioridad.⁵⁸⁶

En los epígrafes precedentes hemos sostenido que a la Administración no le convendrá en ocasiones declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, ya que dicho supuesto requiere demostrar la intención del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. En esta ocasión, sin embargo, el artículo 42.2.a) exige probar que la transmisión de bienes al responsable tributario tiene intención de impedir la actuación de la Administración sobre el patrimonio del deudor principal, requiriendo ambos supuestos de responsabilidad, por tanto, la misma actividad probatoria.⁵⁸⁷

⁵⁸⁵ Efectivamente, los responsables del artículo 42.2.a) y 43.1.h) de la LGT coincidirán, pues serán la persona jurídica instrumental utilizada por el deudor principal para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. La actora será siempre la Administración tributaria y los responsables la persona jurídica instrumental que oculta los bienes y/o derechos del deudor principal.

Además, tanto la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.h) como la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT persiguen un mismo fin: redirigir la acción ejecutiva hacia un nuevo patrimonio que permita cubrir el déficit que impide a la Administración tributaria recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal.

Finalmente, los hechos que permiten declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) permitirán también declarar la responsabilidad del artículo 43.1.h) de la LGT, debiéndolos probar la propia Administración actuante.

⁵⁸⁶ Véase en GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «La transmisión de bienes en fraude...», *cit.*, pg. 14.

⁵⁸⁷ Al respecto, y en desarrollo de una hipótesis de CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998,

Al no presentar ventajas procedimentales ninguno de los señalados supuestos, consideramos que la Administración debería declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT cuando el importe de la deuda pendiente del deudor principal, el recargo e interés de demora del período ejecutivo y las sanciones impuestas al mismo sea igual o inferior al límite que establece el indicado precepto de los bienes y/o derechos ocultados. En cualquier otro caso, creemos que debería declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo del artículo 43.1.h) de la LGT, pues ello evitaría la anterior limitación.

Opinamos también que el efecto negativo de la cosa juzgada material impedirá a la Administración declarar la responsabilidad del artículo 43.1.h) cuando el límite del artículo 42.2.a) de la LGT le haya impedido agotar el patrimonio del responsable con anterioridad. De ahí que insistamos en la necesidad de que la Administración analice detenidamente qué responsabilidad emplear, pues dicha elección producirá importantes consecuencias prácticas.

No obstante, a la Administración tributaria no quedará más remedio que declarar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo cuando demore demasiado la declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, ya que el plazo de prescripción de la señalada responsabilidad comenzará a contarse *«desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal»*⁵⁸⁸, o *«a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar»*

pg. 83, RUIZ HIDALGO sostiene lo siguiente: *«La intencionalidad y voluntad dolosa del responsable se configuran como requisitos inherentes a “causar” o “colaborar” regulados en el artículo 42.2.a), porque puede ocurrir que “el deudor realice actos que aparentemente busquen burlar a la Administración tributaria, cuando realmente su intención sea la contraria, obtener liquidez para hacer frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” [(CORCUERA TORRES)] y, por ende, el tercero que participe en esos actos sea de buena fe, con lo que resulta imposible la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Como cualquier otra actitud fraudulenta, la Administración, a través de los órganos de inspección o recaudación, tiene que demostrarla, lo que vendrá dado por el estudio de los hechos acreditados de los que pueda deducirse por un razonamiento lógico, la intención de defraudar por parte del responsable, sin que sea necesaria una intención específica de perjudicar, sólo la conciencia y voluntad de que dichas actuaciones conducen a impedir la actuación de la Administración Tributaria»*. RUIZ HIDALGO, C.: *«La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT»*, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2013 (BIB 2013\94), pg. 5.

⁵⁸⁸ Vid. Artículo 67.2, párrafo primero, de la LGT.

cuando fueren posteriores a la finalización del indicado plazo⁵⁸⁹, cómputos iniciales ajenos a la voluntad de la misma. Sin embargo, el plazo de prescripción de la responsabilidad subsidiaria comenzará a correr a partir de la declaración de fallido del deudor principal, *dies a quo* que la Administración podrá alterar a su antojo, en virtud de las circunstancias.⁵⁹⁰

A nuestro juicio, no es de recibo que la Administración, parte interesada en el asunto, pueda variar libremente el día inicial del plazo de prescripción de la responsabilidad subsidiaria. Por ello, insistimos nuevamente en la necesidad de reformar el cómputo inicial del referido plazo de prescripción.

7.5.- RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

Guarda también una estrecha relación con los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del artículo 43.1.a) y b) de la LGT. La redacción de los señalados epígrafes constituye una de las novedades más importantes de la LGT, ya que se refieren expresamente a los «*administradores de hecho*», figura que no contenía el artículo 40 de la LGT de 1.963 al regular este mismo supuesto. Con esta novedad, el legislador supera el formalismo de la anterior LGT, y amplía considerablemente el ámbito subjetivo de los señalados supuestos de responsabilidad.⁵⁹¹

⁵⁸⁹ Vid. Artículo 67.2, párrafo segundo, de la LGT.

⁵⁹⁰ Vid. *Supra.*, epígrafe 3.6.1 del presente capítulo.

⁵⁹¹ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «La responsabilidad tributaria del administrador de hecho en la LGT/2003 (I): ¿quiénes pueden serlo?», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 1, 2005 (BIB 2005\731), pg. 1.

Aún cuando algunos autores se refieran conjuntamente a ambos supuestos⁵⁹², nosotros analizaremos cada uno por separado, pues consideramos que dicha estructura reporta claridad a nuestro estudio.

7.5.1.- Epígrafe a) del artículo 43.1 de la LGT.

Íntimamente relacionado con el supuesto de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT está el actual supuesto, de hecho el propio artículo 43.1.a) de la misma Ley salva la aplicación de la responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias, e indica que *«sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley»* podrá declararse la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas. Así, el repetido artículo 43.1.a) de la LGT establece que *«serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones»*.

Tanto la doctrina de los tribunales administrativos⁵⁹³ como jurisdiccionales⁵⁹⁴ requieren observar los siguientes elementos objetivos para declarar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del epígrafe a) del artículo 43.1 de la LGT: a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) condición de administrador de hecho o derecho al tiempo de cometerse la señalada

⁵⁹² Véanse CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 123, y GIL DEL CAMPO, M.: *op. cit.*, pgs. 155 - 156.

⁵⁹³ Vid. Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2.004 (00/2740/2003).

⁵⁹⁴ Vid. SAN de 20 de febrero de 2.004 (JT 2004\946).

infracción; y c) una conducta del administrador que revele no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

La comisión de una infracción tributaria por la persona jurídica administrada es posible en virtud del artículo 181 de la LGT, el cual determina que «*serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes*». Entendemos que este requisito se cumple cuando la sanción es firme en vía administrativa, instante a partir del cual la Administración podrá redirigir la acción ejecutiva hacia el presunto responsable tributario.⁵⁹⁵

Es preciso destacar también que el precepto se refiere a las «*infracciones tributarias*» en general, expresión tan sumamente amplia que permitirá a la Administración derivar la deuda tributaria y la sanción del deudor principal al responsable por la simple omisión de una obligación formal. Tal y como sostuvimos anteriormente⁵⁹⁶, dicha posibilidad la consideramos desmesurada, de ahí que abogemos porque el legislador relacione expresamente la infracción que habilita la responsabilidad y la deuda tributaria garantizada.

Asimismo, estimamos que la señalada expresión no establece un forzoso plural, sino que bastará con realizar solamente una infracción. No tiene sentido, a nuestro entender, exonerar a quienes han cometido únicamente una infracción, dado que pudiera revelar un ánimo defraudatorio mayor que varias de las mismas.

⁵⁹⁵ En este sentido, compartimos la opinión de BLÁZQUEZ LIDOY, quien sostiene que «*cuando el presupuesto de hecho sea la comisión de una infracción tributaria a nuestro juicio será requisito imprescindible para que la responsabilidad sea efectiva que la sanción sea firme en vía administrativa. Es decir, para derivar la responsabilidad no es requisito suficiente ni la terminación del procedimiento sancionador estableciendo que hay sanciones, ni tampoco, la declaración de fallido. Es necesario que la infracción en vía administrativa sea firme, lo que ocurrirá desde el momento en que, si se ha impugnado, falle el Tribunal Económico-Administrativo Regional o, en su caso, el Central*». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003...», *cit.*, pgs. 10 - 11.

⁵⁹⁶ Vid. *Supra.*, epígrafe 7.2 del presente capítulo.

En segundo lugar, el presunto responsable deberá ser administrador de hecho o derecho de la persona jurídica que cometió la anterior infracción. Aún cuando el artículo 43.1.a) de la LGT se refiera tan sólo a los «*administradores*», cargo propio de las sociedades de capital, creemos que la responsabilidad que regula dicho precepto debe extenderse también a las fundaciones y otras entidades con personalidad jurídica, pues no guarda lógica librar a los órganos de dirección de las señaladas entidades. Además, el indicado precepto se refiere a las «*personas jurídicas*» en general, y no a las sociedades de capital en particular.⁵⁹⁷

La inclusión de los «*administradores de hecho*» en el precepto que venimos examinando trata de superar definitivamente aquellas interpretaciones excesivamente cautas que tan sólo permitían redirigir la acción administrativa hacia quienes ostentaban la condición de administrador de la persona jurídica de modo formal y con arreglo a Derecho.⁵⁹⁸ Esta novedad posibilita ahora también dirigirse contra quienes desempeñan las labores efectivas de gestión y dirección de la entidad en cuestión, aunque no ostenten la condición formal de administrador.

⁵⁹⁷ Coincidimos con MARTÍN JIMÉNEZ cuando afirma que «*una elemental igualdad e interpretación del art. 43.1.a) LGT [también del párrafo b) del mismo precepto], de conformidad con los principios constitucionales demandaría que todos los órganos de dirección de las personas jurídicas estén sometidos al mismo régimen de responsabilidad. De hecho, un argumento a favor del paralelismo en la responsabilidad por las deudas entre las sociedades y otras personas jurídicas puede encontrarse en el art. 43.1.c) LGT, precepto que menciona tanto a los liquidadores de las sociedades como de "entidades en general": no tendría mucho sentido exigir la responsabilidad que regula el art. 43.1.c) LGT a entes con personalidad distintos de las sociedades y, sin embargo, no aplicar a estos entes, por ejemplo, el art. 43.1.a) LGT. En consecuencia, la responsabilidad deriva del art. 43.1.a) LGT, pensamos, debiera ser extendida también a las fundaciones u otras personas jurídicas*». MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *op. cit.*, pg. 237.

⁵⁹⁸ Aunque se trate de un Tribunal menor, pudiera servirnos de ejemplo de interpretación excesivamente formal la llevada a cabo por el STSJ de Murcia de 3 de marzo de 1.999 (JT 1999/701), dada la claridad de su exposición. Según el Fundamento de Derecho Segundo de la señalada sentencia, «*la aplicación de todo lo que antecede al art. 40.1 de la LGT parece llevar inherentes estas consecuencias: la responsabilidad subsidiaria que en tal precepto se declara debe quedar limitada a quienes merezcan propiamente la calificación de administradores; esa calificación, en las sociedades anónimas, corresponde, en rigor, a los que ostentan los cargos orgánicos que estatariamente tienen atribuida la gestión interna y la actuación externa de la sociedad; quienes son meramente apoderados no desempeñan ningún cargo orgánico estatariamente establecido; y la responsabilidad subsidiaria, en aras de la culpabilidad que resulta necesaria, debe en principio estar conferida a deudas contraídas durante el período de desempeño de la administración*».

No obstante, hubiera sido conveniente que el legislador definiera al administrador de hecho, pues la amplitud del término empleado alcanza un excelso número de situaciones.⁵⁹⁹ Dicha indefinición confiere a la Administración amplios poderes discrecionales, los cuales pudieran conculcar, incluso, la técnica de los actos reglados del artículo 6 de la LGT.

A mayor abundamiento, opinamos que la responsabilidad del administrador de derecho no excluye la responsabilidad del administrador de hecho, ni la responsabilidad del administrador de hecho excluye la responsabilidad del administrador de derecho. Es decir, una vez declarada la responsabilidad de cualquiera de los anteriores, consideramos que la Administración podrá declarar la responsabilidad tributaria del otro, en caso de existir.⁶⁰⁰

⁵⁹⁹ Ha confeccionado un catálogo de realidades que pudiera alcanzar el término «administrador de hecho» BLÁZQUEZ LIDOY, quien se ha referido a las siguientes situaciones: «(a) A los administradores con cargo caducado, a aquellos que han renunciado al cargo dejando a la entidad sin órgano de administración, o bien a administradores que actúan con un nombramiento viciado. Esta aproximación al administrador de hecho es de carácter formal. (b) Entidades que carecen formalmente de administradores, como es el caso de un administrador fallecido o que han revocado a los anteriores administradores. Y lo mismo sucede con las entidades que nombran administradores a personas que no tienen conciencia de esta realidad. (c) A los directores o personas que desarrollen puestos de alta dirección con autonomía de decisión [art. 89.3 de la LSA, arts. 95.1, 105 y 106 de la Ley del Mercado de Valores, arts. 15 y 40.1(a) de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, art. 1.IV de la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de crédito extranjeras en España]. En este caso, además, hay que distinguir entre dos tipos de directores o apoderados generales; aquellos que realmente son los titulares de la empresa y aquellos que son contratados para ejercer dichas tareas. En efecto, no hay que olvidar que en el tráfico jurídico empresarios que operan mediante personas jurídicas nombran como administrador a un tercero y se reservan para ellos el cargo de director plenipotenciario y, de esta manera, presentan frente a los acreedores no el verdadero administrador de hecho sino el de derecho. (d) Aquellos que sin título formal de administrador se presentan frente a terceros como tal. Es lo que se conoce mercantilmente como administrador notorio. No obstante, en estos casos será necesario que internamente tenga esas funciones atribuidas. (e) En los grupos de sociedades aquellos que efectivamente ejercen el poder de dirección influyendo de forma decisiva en las decisiones de los órganos de administración de las sociedades filiales. En los grupos de empresa es necesario, además, pronunciarse sobre quién es el administrador de hecho, si una entidad del grupo, generalmente la matriz, o las personas físicas que dirigen estas entidades. (f) En el caso de personas jurídicas administradoras de otra sociedad el representante de la misma. En estos casos, la persona jurídica administradora suele ser una entidad con un patrimonio neto mínimo. Ahora bien, será necesario determinar si el administrador de hecho es el representante que actúa o bien el órgano de administración de la persona jurídica. Y lo mismo se puede decir cuando un apoderado sea una persona jurídica. (g) Por último, el accionista de control que ejerce una influencia directa sobre los administradores formales. Y especialmente significativo es el caso de las sociedades unipersonales». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «La responsabilidad tributaria del administrador de hecho en la LGT/2003 (I): ¿quiénes pueden serlo?», *cit.*, pg. 2.

⁶⁰⁰ Así también, MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a...*, *cit.*, pgs. 280 – 281, y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas*

En tercer y último lugar, el supuesto del epígrafe a) del artículo 43.1 de la LGT requiere que el administrador realice alguna de las siguientes acciones: no haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o haber adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Por lo que respecta a la primera omisión, no plantea dudas cuando el administrador es único y realiza él mismo todas las gestiones societarias. Sin embargo, cuando las referidas gestiones las realizan varias personas, habrá de determinarse a quien correspondía realizar los actos necesarios para el cumplimiento de la obligación omitida.⁶⁰¹

En cuanto a la omisión consistente en permitir el incumplimiento, cabe relacionarla con la culpa *in vigilando*⁶⁰², la cual contempla el artículo 1.903 del CC. Según indica el propio precepto, «*la responsabilidad de que trata este artículo cesará cuando las personas en él mencionadas prueben que emplearon toda la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño*», luego únicamente cabrá derivar la deuda tributaria y la sanción del deudor principal a los administradores de hecho o de derecho cuando no hayan observado la precitada diligencia de un buen padre de familia.⁶⁰³

Finalmente, es posible también declarar la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT cuando los administradores hayan adoptado los acuerdos que

jurídicas en la Ley General Tributaria, 3.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012, pg. 57.

⁶⁰¹ *Ibid.*, pgs. 109 – 110.

⁶⁰² BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *op. cit.*, pg. 93.

⁶⁰³ Según el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 10 de julio de 2.003 (RJ 2003\4622), la diligencia de un buen padre de familia consiste en «*una medida que atiende a un criterio objetivo y abstracto. [...] es la diligencia que dentro de la vida social puede ser exigida en la situación concreta a persona razonable y sensata correspondiente al sector del tráfico o de la vida social cualificados por la clase de actividad a enjuiciar. Según este criterio objetivo, ha de resolverse la cuestión de si el agente ha obrado con el cuidado, atención o perseverancia exigibles, con la reflexión necesaria y el sacrificio de tiempo precisos. Al respecto no es pues decisivo la individualidad del agente, sino las circunstancias que determinarán la medida necesaria de diligencia y cautela*».

posibilitasen las infracciones. De este modo, no se extenderá la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas a quienes salvaron su voto o no acudieron a la reunión en la que se adoptó el acuerdo que posibilitó la infracción, dado que el artículo 179.2.c) de la LGT⁶⁰⁴ exonera de la infracción a dichos sujetos, requisito previo indispensable para declarar la responsabilidad que ahora examinamos.⁶⁰⁵

De igual forma, el término «administrador» no alcanzará a todos los sujetos que desempeñan funciones de gestión o dirección en el seno de la persona jurídica de que se trate, salvo que concurra en ellos las notas definitorias del administrador de hecho. Normalmente, los gerentes, directores técnicos y gestores no actúan con total independencia, pues obedecen órdenes de los verdaderos órganos de dirección de la persona jurídica a la que pertenecen, resultando injusto atribuirles las acciones u omisiones que han dado lugar a la comisión de la infracción que lleva aparejada la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT.⁶⁰⁶

Será precisamente al tiempo de realizar las anteriores omisiones, o la acción consistente en adoptar los acuerdos que posibilitasen las infracciones, cuando el responsable deba ocupar los cargos de administrador de hecho o derecho que exige el reiterado artículo 43.1.a) de la LGT. Los cambios o alteraciones que se produzcan con posterioridad serán irrelevantes, independientemente de la razón que los motive.⁶⁰⁷

La responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT coincidirá a menudo con la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del artículo

⁶⁰⁴ En virtud del artículo 179.2.c) de la LGT, «*las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...] c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma*».

⁶⁰⁵ Véase en NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pg. 121.

⁶⁰⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de...*, *cit.*, pg. 58.

⁶⁰⁷ MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pg. 30.

43.1.a) del mismo cuerpo legal⁶⁰⁸, ya que serán habitualmente los administradores quienes dominen la persona jurídica instrumental para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Además, la simple omisión de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación constituye una infracción para la persona jurídica⁶⁰⁹, requisito previo indispensable para declarar la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT.

Ante dicha situación, opinamos que a la Administración tributaria convendrá declarar la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT, pues dicha opción permite a la Administración redirigir la acción ejecutiva hacia el responsable sin necesidad de probar la intención fraudulenta del mismo, elemento que, según venimos insistiendo, presenta serias dificultades de acreditar. Además, la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT alcanza también a las sanciones, luego dicha opción no supondrá un detrimento económico para la Administración.

De igual modo, creemos que la Administración debería declarar la responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT cuando concurra con las responsabilidades de los artículos 43.1.a) y 43.1.g) y h) de la referida Ley, ya que evitaría el agotar previamente el patrimonio del deudor principal, dado el carácter solidario de la misma. Dicha responsabilidad se extiende también a las sanciones, no produciendo tampoco perjuicio económico alguno.

⁶⁰⁸ La responsabilidad del artículo 43.1.h) de la LGT no concurrirá jamás con la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del artículo 43.1.a) del mismo cuerpo legal por una simple razón: el responsable del artículo 43.1.h) de la LGT, la persona jurídica instrumental, será el deudor principal en el supuesto del artículo 43.1.a) de la LGT, mientras que el deudor principal del señalado artículo 43.1.h), el administrador de la persona jurídica instrumental, será el responsable tributario del precitado artículo 43.1.a).

⁶⁰⁹ Vid. Artículo 191 de la LGT.

Aunque nuestra opción coincida con el orden establecido en el propio artículo 43.1.a) de la LGT, no es fruto del mismo.⁶¹⁰ Según venimos insistiendo, los responsables solidarios existirán en la medida que la Administración los haya declarado como tal, luego cabría también declarar directamente la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT sin investigar, ni tan siquiera, la posible concurrencia del responsable solidario del artículo 42.1.a) de la referida Ley. La solución que proponemos responde, por tanto, a razones de oportunidad.

7.5.2.- Epígrafe b) del artículo 43.1 de la LGT.

Por su parte, el epígrafe b) del señalado artículo 43.1 de la LGT establece que *«serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: [...] b) los administradores de hecho o derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago»*.

Esta responsabilidad trata de abordar el problema de las llamadas sociedades inactivas, aquellas que no llegan a formalizar su situación de inactividad mediante el procedimiento legalmente previsto para ello.⁶¹¹ Esta realidad justifica un tratamiento específico en la LGT, pues los artículos 40 y 43.1.c) de la indicada Ley se refieren, respectivamente, al procedimiento de disolución y liquidación para la extinción de la

⁶¹⁰ Efectivamente, la Ley General Tributaria prioriza también el empleo del artículo 42.1.a), pues establece que *«sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley»* podrá declararse la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del artículo 43.1.a).

⁶¹¹ La expresión *«hayan cesado en sus actividades»* del artículo 43.1.b) de la LGT consiste *«en una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil de la persona jurídica, pero sin que se produzca su disolución y liquidación conforme a Derecho. Esta situación fáctica no implica la pérdida de la personalidad jurídica ni la insolvencia de la entidad o la existencia de una causa legal de extinción»*. RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *«La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas»*, en *El Patrimonio Familiar, Profesional y Empresarial. Sus Protocolos: Constitución, Gestión, Responsabilidad y Tributación*, t. VII, 1.ª edic., Editorial Bosh, Barcelona, 2005, pg. 716.

persona jurídica y a los liquidadores, dejando un vacío para las entidades que paralizan su actividad comercial sin formalizar su situación.⁶¹²

Del tenor literal del anterior artículo se deduce que para declarar la responsabilidad que regula es necesario cumplir los siguientes requisitos: a) condición de administrador de hecho o derecho al tiempo de cesar la actividad de la persona jurídica; b) existencia de obligaciones tributarias pendientes en el señalado momento de cese de la actividad; y c) acción u omisión del administrador encaminada al impago de la entidad.⁶¹³

No debemos confundir el requisito temporal cese de la actividad y disolución de la sociedad, pues se trata de realidades distintas, aún cuando la disolución de la sociedad implique necesariamente el cese en la actividad comercial que constituye su objeto social. Las sociedades de capital, por ejemplo, deberán disolverse cuando se observe alguna de las causas contempladas en el artículo 363 de la LSC, sin que el cese en la actividad comercial constituya *per se* una causa de disolución, salvo que el período de inactividad se prorrogue durante más de un año.⁶¹⁴ Por tanto, el requisito temporal del artículo 43.1.b) de la LGT se entenderá cumplido cuando efectivamente cese la actividad comercial de la entidad deudora principal⁶¹⁵, aunque ello no implique la necesidad de disolver la misma.⁶¹⁶

En dicho instante será cuando el presunto responsable deba ocupar los cargos de administrador de hecho o derecho de la persona jurídica deudora principal, sin que las

⁶¹² NAVARRO EGEEA, M.: *op. cit.*, pg. 122.

⁶¹³ *Loc. cit.*

⁶¹⁴ Vid. Artículo 363.1.a) de la LGT.

⁶¹⁵ Sobre el cese efectivo de la actividad comercial de la entidad deudora principal, BAEZA DÍAZ-PORTALES afirma que «*debe ser completo, definitivo e irreversible, sin que sea suficiente un mera cesación parcial o una suspensión temporal de la actividad, pero sin que esto último pueda confundirse con los supuestos de simulación de una cierta actividad –precisamente para intentar sortear éste u otros tipos de responsabilidad- o se trate de un nimio nivel de actividad consecuencia de la simple inercia del tráfico comercial restante*». BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *op. cit.*, pg. 96.

⁶¹⁶ En este sentido, compartimos la opinión de MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *op. cit.*, pg. 278.

alteraciones o modificaciones posteriores en dichos puestos sean relevantes, independientemente de la razón que los motive. De estos aspectos nos ocupamos en el epígrafe anterior, al cual nos remitimos por razones de economía.

En segundo lugar, la razón que impulsa la derivación de la acción ejecutiva hacia el administrador de la entidad es la existencia de obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese de la actividad. La responsabilidad del epígrafe que venimos examinando alcanza a las obligaciones tributarias pendientes del deudor principal que estén devengadas, luego abarca las deudas liquidadas con anterioridad al cese y aquellas que están devengadas pero no liquidadas.⁶¹⁷

Finalmente, este supuesto de responsabilidad requiere observar alguna de las acciones u omisiones que menciona el epígrafe que lo regula: que el administrador no haya hecho lo necesario para satisfacer el importe de la deuda pendiente de la persona jurídica que gestiona y administra; que haya adoptado acuerdos encaminados al señalado impago o que haya tomado decisiones causantes del mismo. Aunque sirviéndose de una estructura y una redacción distintas, el epígrafe b) del artículo 43.1 de la LGT reproduce las omisiones y la acción del artículo 43.1.a) de la misma Ley⁶¹⁸, de ahí que nos remitamos al estudio del referido supuesto, a fin de no repetirnos.

No obstante, es preciso destacar que la inclusión de las señaladas acciones, positivas y negativas, en la redacción del artículo 43.1.b) de la LGT constituye una importante novedad respecto del artículo 40.1 de la anterior LGT⁶¹⁹, ya que supera definitivamente la responsabilidad objetiva que establecía el señalado artículo de la

⁶¹⁷ MERINO JARA, I.: *op. cit.*, pgs. 31 - 32.

⁶¹⁸ Así, BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *op. cit.*, pg. 98.

⁶¹⁹ Se refirió a esta importante novedad la STS de 22 de septiembre de 2.008 (RJ 2008\5474), en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto puede leerse que «entre las novedades de la nueva Ley General Tributaria, cabe destacar la inclusión, junto a los administradores que lo sean en virtud del correspondiente nombramiento, a los denominados de hecho, y la necesidad para la exigencia de responsabilidad en los supuestos de cese en la actividad de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias, al quedar limitada a los supuestos que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago».

LGT de 1.963, la cual alcanzaba a los administradores «*en todo caso*»⁶²⁰, aún cuando su conducta no fuera negligente ni culposa.⁶²¹ Con la actual redacción, el legislador configura la responsabilidad del artículo 43.1.b) de la LGT con arreglo a criterios de culpabilidad, desplazando por completo la responsabilidad objetiva anterior.⁶²²

Cuando concurren las responsabilidades de los artículos 43.1.b) y 43.1.g) de la LGT⁶²³, opinamos que la Administración deberá declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo siempre que sea posible, ya que dicha opción garantiza también la sanción impuesta al deudor principal. No obstante, si la prueba de algún elemento del presupuesto de hecho del artículo 43.1.g) de la LGT fuera complicada, consideramos que deberá declarar la responsabilidad del artículo 43.1.b) del señalado texto legal, aún cuando ésta no alcance las sanciones del deudor principal, pues dicha alternativa presenta mayores garantías de éxito.

7.6.- RESPONSABILIDAD POR LA CONTRATACIÓN, O SUBCONTRATACIÓN, DE OBRAS O PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

En sexto y penúltimo lugar, la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo pudiera coincidir también con la responsabilidad subsidiaria por la contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios del artículo 43.1.f) de la LGT. Se trata de un supuesto que se inspira en los artículos 42 del ET y 127 de la LGSS, los

⁶²⁰ Según el artículo 40.1 de la anterior LGT, «*serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas*».

⁶²¹ Véanse, entre otras, las SSAN de 23 de diciembre de 2.002 (JUR 2003\26375), 9 de diciembre de 2.002 (JT 2002\1862), 25 de junio de 2.001 (JT 2001\1613) y 8 de octubre de 1.998 (JT 1998\1591).

⁶²² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de...*, cit., pgs. 151 - 152.

⁶²³ Por las razones expuestas en el pie de página n.º 151 del epígrafe anterior, no podrán coincidir las responsabilidades de los artículos 43.1.b) y 43.1.h) de la LGT.

cuales garantizan el pago de las cuotas a la Seguridad Social responsabilizando a los empresarios que contraten o subcontraten obras o servicios.⁶²⁴

De hecho, hasta la aprobación del RGR de 2.005 el requisito de que la obra, o prestación de servicios, corresponda a la actividad económica principal del contratista o subcontratista se interpretaba con arreglo a los criterios elaborados en torno al artículo 42 del ET.⁶²⁵ Posteriormente, el artículo 126.1 del señalado RGR ocupó dicho vacío indicando que *«a los efectos de lo previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán incluidas en la actividad*

⁶²⁴ VILLAROIG MOYA, R.: «Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 11, 2004 (BIB 2004\1604), pg. 1.

⁶²⁵ Sobre la base del indicado artículo 42 del ET, definieron la actividad económica principal del contratista o subcontratista las SSTs de 18 de enero de 1.995 (RJ 1995\514) y 24 de noviembre de 1.998 (RJ 1998\10034). Concretamente, el Fundamento de Derecho Segundo de ésta última sentencia declaró que *«el concepto de obras o servicios de la “propia actividad” no ha sido pacífico desde que apareció en el Decreto 17 diciembre 1970 (RCL 1971\9 y NDL 7297), del que pasó al artículo 19 de la Ley de Relaciones Laborales (RCL 1976\766 y NDL 29181) y, posteriormente, al actual artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores. Caben en principio dos interpretaciones de dicho concepto: a) la que entiende que propia actividad es la actividad indispensable, de suerte que integrarán el concepto, además de las que constituyen el ciclo de producción de la empresa, todas aquellas que resulten necesarias para la organización del trabajo; y b) la que únicamente integra en el concepto las actividades inherentes, de modo que sólo las tareas que corresponden al ciclo productivo de la empresa principal se entenderán “propia actividad” de ella. En el primer caso, se incluyen como propias las tareas complementarias. En el segundo, estas labores no “nucleares” quedan excluidas del concepto y, en consecuencia de la regulación del artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores.*

Como señala la Sentencia de esta Sala de 18 enero 1995 (RJ 1995\514) “si se exige que las obras y servicios que se contratan o subcontratan deben corresponder a la propia actividad empresarial del comitente, es porque el legislador está pensando en una limitación razonable que excluya una interpretación favorable a cualquier clase de actividad empresarial”. Es obvio que la primera de las interpretaciones posibles anula el efecto del mandato del artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores que no puede tener otra finalidad que reducir los supuestos de responsabilidad del empresario comitente. Por tanto ha de acogerse la interpretación que entiende que propia actividad de la empresa es la que engloba las obras y servicios nucleares de la comitente, entendiéndose, de acuerdo con la sentencia referida que “nos encontraríamos ante una contrata de este tipo cuando de no haberse concertado ésta, las obras y servicios debieran realizarse por el propio empresario comitente so pena de perjudicar sensiblemente su actividad empresarial”.

En el caso que hoy se enjuicia, la Fundación cuya responsabilidad se postula -como se desprende de su propio nombre- presta los servicios propios de un Colegio Mayor que comprende tanto colaboración en la formación de los alumnos, como su alojamiento y manutención, proporcionándoles desayuno, comida y cena. Tal servicio de comidas forma parte esencial del cometido del Colegio Mayor de forma que, de no dispensarse la prestación alimenticia a los colegiales, quedaría incompleta la labor del Centro que se integra con dos áreas de actividad: una, la docente y otra, la de hostelería de unas específicas características pues ha de contribuir a la formación integral de los colegiales.

Por tanto estando la contrata referida a servicios de la propia actividad del Colegio Mayor, la Fundación titular del mismo ha de responder solidariamente de las deudas salariales contraídas por el contratista, lo que implica la estimación del recurso».

económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva».

Según el repetido artículo 43.1.f) de la LGT, «serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: [...] f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales y otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación».

Del tenor literal del indicado artículo se desprende que tanto el deudor principal como el responsable tributario podrán ser personas físicas o jurídicas, admitiéndose, incluso, cualquiera de las entidades del artículo 35.4 de la LGT, es decir, comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles y demás entes sin personalidad jurídica. No obstante, existe un límite subjetivo para ambas partes del lado pasivo de la señalada relación jurídico-tributaria, y es que deben ser empresarios, ya que el artículo 43.1.f) de la LGT requiere que se produzca una contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios «*correspondientes a su actividad económica*».⁶²⁶

Dentro del referido límite subjetivo cabe incluir también a las Administraciones Públicas, dado que el Tribunal Supremo equipara la condición de empresario y de empleador, requisito que se observará perfectamente cuando la Administración tenga que contratar directamente, si no acude a la contratación o a la subcontratación, a quien

⁶²⁶ En este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *op. cit.*, pg. 5.

deba realizar la obra o prestar el servicio encomendado a la misma.⁶²⁷ En cualquier caso, nosotros continuaremos refiriéndonos únicamente a las personas jurídicas, pues la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo precisa, tal y como venimos reiterando en este trabajo, la creación o utilización de la persona jurídica, de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Son tres, por tanto, los elementos objetivos que requiere observar la responsabilidad tributaria por contratación o subcontratación de obras o servicios para declararla: en primer lugar, la empresa comitente debe acudir a la contratación o subcontratación; en segundo lugar, el objeto de la contratación o subcontratación deberá consistir en la ejecución de obras o la prestación de servicios; y por último, las obras o servicios han de corresponder a la actividad económica principal de la empresa responsable.⁶²⁸

Por lo que respecta a la «contratación», ésta se produce cuando una persona (comitente) encarga a otra (contratista) la ejecución de una obra o la prestación de un servicio, y la última asume la obligación de realizarlos a cambio de un precio cierto. La «subcontratación», por su parte, tiene lugar cuando la persona encargada de la ejecución de la obra o la prestación del servicio (contratista) encomienda a otra (subcontratista) la ejecución de la totalidad o parte del encargo, asumiendo el riesgo y aportando la organización productiva necesaria para la consecución del mismo.⁶²⁹

En segundo lugar, tanto la contratación como la subcontratación deberán consistir en la realización de una obra o en la prestación de un servicio. Ambas

⁶²⁷ Véanse las SSTS de 31 de diciembre de 1.996 (RJ 1996\9867), 23 de diciembre de 1.996 (RJ 1996\9844), 14 de diciembre de 1.996 (RJ 1996\9464) y 15 de julio de 1.996 (RJ 1996\5990).

⁶²⁸ Se ha referido a los elementos objetivos de la responsabilidad por contratos o subcontratos VICENTE CLEMENTE: *op. cit.*, pgs. 5 - 6.

⁶²⁹ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Contratistas y subcontratistas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, v. I, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 440.

modalidades contractuales las contempla el artículo 1.544 del CC⁶³⁰, el cual establece que «*en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto*».

De este modo, a través del contrato de servicios una parte se obliga frente a la otra a prestar un servicio por un precio cierto. El contrato de obra, en cambio, tiene por objeto la ejecución de una obra a cambio también de una contraprestación determinada. A diferencia del contrato de servicios, el cual compromete solamente a la mera actividad pactada, el contrato de obra obliga además a alcanzar un resultado concreto.⁶³¹

En definitiva, la norma contempla un abanico de negocios jurídicos sobradamente amplio, capaz de albergar cualquier obligación que consista en prestar un servicio o ejecutar una obra a cambio de un precio. Además, extiende la responsabilidad a la subcontratación de obras o servicios, modalidad que acrecienta considerablemente también el ámbito de aplicación del supuesto que ahora nos concierne.

Y para terminar, el artículo 43.1.f) de la LGT requiere probar que las obras o servicios corresponden a la actividad económica principal de la empresa responsable. Según avanzamos con anterioridad, «*se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva*».⁶³²

⁶³⁰ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *op. cit.*, pg. 309, y RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pgs. 76 – 77.

⁶³¹ CAPILLA RONCERO, F.: «Contratos de servicios (I): prestación de servicios y ejecución de obra», en *Derecho Civil. Derecho de obligaciones y contratos*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001, pgs. 463 – 464 y 465, respectivamente.

⁶³² Vid. Artículo 126.1 del RGR.

En cuanto al alcance de la responsabilidad que venimos examinando, ésta garantiza tan sólo la deuda tributaria exigida en período voluntario al deudor principal por IVA y las retenciones sobre el trabajo personal o actividades económicas del IRPF.⁶³³ Además, el artículo 43.1.f) de la LGT fija dos límites a la responsabilidad del comitente, quien únicamente deberá satisfacer el importe de las deudas anteriores «*en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de contratación o de subcontratación*», limitando la cuantía máxima de la responsabilidad «*al importe de los pagos que se realicen*» por el comitente al contratista o subcontratista.⁶³⁴

A mayor abundamiento, la responsabilidad por la contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios pudiera conculcar el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, pues permite repercutir el IVA de la operación al comitente dos veces. Efectivamente, el contratista pudo repercutir el IVA al comitente y, sin embargo, no ingresarlo en la Hacienda Pública, resultando arbitrario y desproporcionado que la Administración exija nuevamente al mismo el IVA de la operación, cuando ya lo satisfizo con anterioridad.⁶³⁵

De igual forma, es francamente complicado determinar en qué medida las retenciones sobre el trabajo personal o sobre las actividades económicas del IRPF corresponden a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. Así ocurre, por ejemplo, cuando los trabajadores del contratista se ocupan de varios

⁶³³ Véase en RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *op. cit.*, pg. 16.

⁶³⁴ VICENTE CLEMENTE: *op. cit.*, pg. 15.

⁶³⁵ Así, compartimos la opinión de RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, quien afirma lo siguiente: «*En general, el hecho de que A, contratante, se convierta en responsable tributario subsidiario de las cuotas de IVA no ingresadas por el contratista, por el mero hecho de haber contratado con él, resulta llamativo por arbitrario y desproporcionado. Por arbitrario, en la medida en que se está haciendo a un sujeto responsable de actos que quedan por completo fuera de su capacidad de control y prevención. Por desproporcionado, en la medida en que el sujeto que se convierte en responsable tributario, A, ya ha soportado (por repercusión) la carga fiscal del impuesto y resulta que el Ordenamiento viene a exigírselo de nuevo, por responsabilidad tributaria, para tratar de paliar los efectos negativos que tiene para las arcas públicas la falta de ingreso del impuesto por quien era sujeto pasivo de dicha obligación*». RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M.: *op. cit.*, pg. 104.

encargos, siendo prácticamente imposible determinar en qué proporción sus retenciones se corresponden con uno en concreto.⁶³⁶

También plantean problemas las cadenas de contratación, en cuya virtud el comitente encarga al contratista la ejecución de una obra o la prestación de un servicio, y éste, a su vez, subcontrata el encargo, y así sucesivamente. En tales casos, la norma no determina si la responsabilidad se circunscribe a la empresa inmediatamente inferior en la cadena de contratación, o si alcanza también al resto de empresas que ocupan los eslabones inferiores, si bien consideramos desproporcionada la segunda opción.⁶³⁷ De ahí que abogemos por una interpretación estricta, la cual responsabilice solamente al comitente, contratista o subcontratista por las acciones de la empresa inmediatamente inferior en la cadena de contratación.

No obstante, el responsable por contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios podrá impedir que la Administración se dirija contra él solicitando al contratista, o subcontratista, el certificado acreditativo de estar al corriente de sus obligaciones tributarias. Dicho certificado podrá solicitarlo tan sólo el contratista o subcontratista, debiendo la Administración tributaria expedirlo o denegarlo en el plazo de tres días desde su solicitud.⁶³⁸

Transcurrido el señalado plazo, el solicitante podrá entender emitido el certificado, debiendo la Administración expedir al contratista o subcontratista el documento que acredite tal circunstancia de forma inmediata, una vez lo inste. Esta exoneración de responsabilidad alcanzará los pagos que se realicen durante el período

⁶³⁶ BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *op. cit.*, pg. 103.

⁶³⁷ *Loc. cit.*

⁶³⁸ Según el artículo 126 del RGR, dicho plazo será de un mes cuando el certificado se solicite con ocasión de la presentación telemática del IRPF o IS, y de seis meses cuando se presente por otros medios.

de doce meses a contar desde la fecha en que el certificado se entienda emitido, siempre que dicho documento identifique correctamente al comitente.⁶³⁹

Dicho lo anterior, la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo concurrirá con la responsabilidad del artículo 43.1.f) de la LGT cuando se cumplan los requisitos de la primera y, además, el deudor principal y el responsable contraten, o subcontraten, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio. La responsabilidad del artículo 43.1.g) de la LGT coincidirá con la responsabilidad del artículo 43.1.f) del mismo cuerpo legal cuando exista identidad entre el comitente y la persona jurídica instrumental, y entre el contratante, o subcontratante, y el sujeto dominante. En cambio, la responsabilidad por la contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios concurrirá con la responsabilidad del artículo 43.1.h) de la LGT cuando el comitente coincida con la persona jurídica instrumental y el sujeto dominante con el contratante o subcontratante.⁶⁴⁰

Ante dichas situaciones, la Administración habrá de valorar seriamente las opciones, pues la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT alcanzará también a las sanciones, si bien requiere probar la intención del sujeto dominante de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, elemento siempre controvertido. Lo anterior no pretende afirmar, sin embargo, que la Administración pueda declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo cuando el comitente posea el certificado que exonera la responsabilidad del artículo 43.1.f) de la LGT, pues ello contravendría por completo el propósito del artículo 126.4 del RGR.

⁶³⁹ Vid. Artículo 126 del RGR.

⁶⁴⁰ Ante dicho solapamiento de figuras, no falta razón a MARTÍN JIMÉNEZ cuando afirma que *«la regulación de la responsabilidad por levantamiento del velo debiera conducir directamente a la eliminación de la responsabilidad por contratas y subcontratas, pues ambas medidas tienen una finalidad idéntica, incluso puede decirse que la responsabilidad por contratas y subcontratas trata de atacar un ejemplo específico dentro de la variedad de casos en los que el levantamiento del velo puede producir sus efectos. Con la LMPFF no se ha eliminado la responsabilidad por contratas y subcontratas porque la petición de certificados de exoneración de responsabilidad está haciendo aflorar contribuyentes y operaciones anteriormente no declaradas, un efecto que no tendrá la virtualidad de producir la responsabilidad por levantamiento del velo»*. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *op. cit.*, pg. 343.

7.7.- DELITO DE ALZAMIENTO DE BIENES.

Distintos problemas de concurrencia plantean el delito de alzamiento de bienes y la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo del epígrafe h) del artículo 43.1 de la LGT. Algunos autores han afirmado, incluso, que el señalado supuesto de responsabilidad constituye un auténtico delito de alzamiento de bienes, poniendo en duda la oportunidad de declarar la referida responsabilidad en detrimento del indicado delito.⁶⁴¹

El delito de alzamiento de bienes se regula en los artículos 257 y 258 del CP, preceptos que se localizan en el Capítulo VII del Título XIII del Libro II del señalado texto legal, bajo la rúbrica «*de las insolvencias punibles*». Se trata de una figura delictiva que protege el derecho del acreedor a cobrar del patrimonio del deudor cuando éste incumple su obligación.⁶⁴²

Esta figura distingue varios tipos delictivos:⁶⁴³ el básico o genérico, contenido en el epígrafe 1.º del artículo 257.1 del CP⁶⁴⁴; dos específicos, regulados en el epígrafe 2.º del indicado artículo 257.1 del CP⁶⁴⁵ y en el 258 del mismo texto legal⁶⁴⁶; y los cuatro

⁶⁴¹ Véanse DE GANDARILLAS MARTOS, S.: *op. cit.*, pg. 21, pg. 21, y FALCÓN TELLA, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude...», *cit.*, pg. 5.

⁶⁴² Se han referido al señalado bien jurídico protegido, entre otros, MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal: Parte especial*, 15.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, pg. 457, y BACIGALUPO SAGGESE, S.: «Insolvencia y Derecho penal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 13, 2010, pg. 3.

⁶⁴³ Esta es la estructura que observa ROCA DE AGAPITO al referirse a los delitos de alzamiento de bienes en «Los delitos de alzamiento de bienes: (examen de los artículos 257 y 258 del Código Penal)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 22, 2011, pgs. 58 y 92 - 93.

⁶⁴⁴ En virtud del artículo 257.1.1.º del CP, «*será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses: 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores*».

⁶⁴⁵ Por su parte, el epígrafe 2.º del indicado artículo 257.1 del CP dispone que «*será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses: [...] 2.º Quien con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación*».

agravados que contemplan los apartados 3 y 4 del repetido artículo 257⁶⁴⁷. Aún cuando estos tipos se refieren a situaciones distintas, la estructura y penalidad de los mismos coincide, por lo que es pacífico estudiarlos conjuntamente bajo la rúbrica «alzamiento de bienes».⁶⁴⁸

Entre los tipos agravados se encuentra el alzamiento de bienes en perjuicio del crédito tributario, conducta penada con uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses. Dicha pena se impondrá en su mitad superior cuando el alzamiento de bienes recaiga sobre cosas de primera necesidad, viviendas u otros bienes de reconocida utilidad social; revista especial gravedad, atendiendo a la entidad del perjuicio, o cuando el valor de la defraudación supere los 50.000 euros.⁶⁴⁹

El sujeto activo del delito que ahora examinamos será, en nuestro caso, el sujeto dominante que utiliza la persona jurídica instrumental para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, el cual podrá ser persona física o jurídica.⁶⁵⁰ El lado pasivo del referido delito lo ocupará, en cambio, la Administración

⁶⁴⁶ Artículo 258 del CP: «El responsable de cualquier hecho delictivo que, con posterioridad a su comisión, y con la finalidad de eludir el cumplimiento de las responsabilidades civiles dimanantes del mismo, realizare actos de disposición o contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio, haciéndose total o parcialmente insolvente, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses».

⁶⁴⁷ Finalmente, los apartados 3 y 4 del repetido artículo 257 del CP señalan que «3. en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses. 4. las penas previstas en el presente artículo se impondrán en su mitad superior en los supuestos previstos en los ordinales 1.º, 4.º y 5.º del apartado primero del artículo 250».

⁶⁴⁸ MUÑOZ CONDE, F.: *op. cit.*, pg. 460.

⁶⁴⁹ Vid. Artículo 257.3 y 4 del CP. Éste último apartado remite a los ordinales 1.º, 4.º y 5.º del apartado primero del artículo 250 del mismo texto legal.

⁶⁵⁰ Tal y como sostuvimos en el subepígrafe 2.1 del presente capítulo, «el sujeto dominante puede ser una persona física o jurídica, dado que es posible que una persona jurídica constituya personas jurídicas instrumentales». De igual modo, el sujeto activo del delito de alzamientos de bienes podrá ser una persona física o jurídica, existiendo plena coincidencia entre ambas figuras. Para mayor información sobre éste último aspecto, nos remitimos a ROCA DE AGAPITO, L.: *op. cit.*, pg. 64.

tributaria, quien verá frustrado su crédito a raíz de la conducta obstructiva del sujeto activo.⁶⁵¹

Son cuatro los elementos que requiere observar el presupuesto de hecho del delito de alzamiento de bienes para ser declarado: 1.º) existencia de una deuda previa entre el deudor y el acreedor, 2.º) que el deudor haya destruido u ocultado sus bienes al acreedor, 3.º) resultado de insolvencia o disminución del patrimonio que sirve de garantía al acreedor, y 4.º) ánimo del sujeto activo de defraudar las legítimas expectativas del acreedor a cobrar su crédito.⁶⁵²

La deuda previa que existe entre el deudor y el acreedor constituye el motivo que empuja al sujeto pasivo del delito a promover la acción que declare el alzamiento de bienes. Se trata de un requisito *sine quan non* podrá declararse el señalado delito, circunstancia que motivará plantear la oportuna cuestión prejudicial cuando el presunto sujeto activo del mismo niegue la existencia de la requerida deuda.⁶⁵³ Si el indicado motivo de oposición prosperara, habrán de reconducirse las actuaciones hacia otro

⁶⁵¹ La Hacienda Pública ha ocupado el lado pasivo del delito de alzamiento de bienes en las SSTS de 7 de marzo de 1.996 (RJ 1996\2188) y de 25 de septiembre de 2.001 (RJ 2001\9600).

⁶⁵² Se han referido a los requisitos del delito de alzamiento de bienes, entre otras, las SSTS de 25 de septiembre de 2.001 (RJ 2001\9600), 13 de marzo de 2.002 (RJ 2002\4929), 10 de febrero de 2.006 (RJ 2006\530), 16 de diciembre de 2.010 (JUR 2011\29033), 19 de julio de 2.012 (RJ 2012\8862) y 28 de noviembre de 2.013 (RJ 2014\460).

No obstante, nosotros destacamos por su claridad el Razonamiento Jurídico Primero de la señalada STS de 16 de diciembre de 2.010, el cual declaró que los elementos del delito de alzamiento de bienes son los siguientes: «1º) existencia previa de crédito contra el sujeto activo del delito, que pueden ser vencidos, líquidos y exigibles, pero también es frecuente que el defraudador se adelante en conseguir una situación de insolvencia ante la conocida inminencia de que los créditos lleguen a su vencimiento, liquidez o exigibilidad. 2º) un elemento dinámico que consiste en, una destrucción u ocultación real o ficticia de sus activos por el acreedor. 3º) resultado de insolvencia o disminución del patrimonio del delito que imposibilita o dificulta a los acreedores el cobro de lo que les es debido; y 4º) un elemento tendencial o ánimo específico en el agente de defraudar las legítimas expectativas de los acreedores de cobrar sus créditos, esto es, de perjudicar a los acreedores, bastando para su comisión que el sujeto activo haga desaparecer de su patrimonio uno o varios bienes dificultando con ello seriamente la efectividad del derecho de los acreedores, y que actúe precisamente con esa finalidad sin que se cometa el delito si se acredita la existencia de otros bienes con los que el deudor acusado pueda hacer frente a sus deudas (SSTS 480/2009 y 684/2009)».

⁶⁵³ ROCA DE AGAPITO, L.: *op. cit.*, pgs. 58 - 59.

delito⁶⁵⁴, si lo hubiere, o archivar el procedimiento, pues no es posible declarar el delito de alzamiento de bienes sin que exista una deuda previa pendiente.

No es necesario que la señalada deuda sea líquida, vencida y exigible, basta que el deudor alce sus bienes con intención de perjudicar al acreedor. Una interpretación distinta dejaría impune aquellas conductas urdidas por el deudor con anterioridad al vencimiento de la deuda que ocultan bienes en perjuicio del acreedor, en previsión del futuro vencimiento y exigencia de la referida deuda.⁶⁵⁵

A nuestro juicio, es claro que el delito de alzamiento de bienes protege el crédito tributario. De hecho, el artículo 257.2 del CP confirma que existirá delito de alzamiento de bienes *«cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada»*. Además, el apartado 3 del mismo artículo se refiere al alzamiento de bienes en perjuicio de un crédito público, en cuyo caso cabrá imponer penas de hasta seis años.

Aunque el artículo 257 del CP se refiera al delito de alzamiento de bienes *«cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación»*, opinamos que dicha

⁶⁵⁴ Así ocurrió en la STS de 15 de junio de 2.009 (RJ 2009\6644), la cual absolvió del alzamiento de bienes al marido que liquidó la sociedad de gananciales atribuyéndole los bienes a su mujer, antes de que tuvieran lugar los hechos generadores de las obligaciones incumplidas por el mismo. No obstante, fue condenado por estafa, al observarse los requisitos que exige el presupuesto de hecho del indicado delito.

⁶⁵⁵ Al respecto, el Fundamento de Derecho Undécimo de la STS de 26 de febrero de 1.999 (RJ 1999\1430) dispuso que el delito de alzamiento de bienes exige, *«como presupuesto básico, la existencia de uno o más créditos contra el sujeto activo generalmente preexistentes, reales, serios y graves y, de ordinario, vencidos, líquidos y exigibles; empleándose las expresiones adverbiales “generalmente” y “de ordinario”, porque es muy frecuente que los defraudadores, ante la inminencia o proximidad del advenimiento de un crédito futuro, augurando un evidente perjuicio para sus intereses patrimoniales, se adelanten o anticipen a la materialización del crédito o créditos, o a su vencimiento, liquidez o exigibilidad, frustrando o abortando las legítimas expectativas de sus acreedores, mediante la adopción de medidas de desposesión de sus bienes, tendentes a burlar los derechos de aquéllos y a eludir su responsabilidad patrimonial»*.

figura tan sólo protege las obligaciones de «dar».⁶⁵⁶ Las obligaciones de «hacer» o «no hacer» alguna cosa estarán cubiertas por el delito de alzamiento de bienes en la medida que su inobservancia suponga una obligación de «dar» pecuniaria. En el ámbito tributario, el incumplimiento de una obligación formal de información dará lugar al referido delito de alzamiento de bienes cuando el obligado tributario trate de eludir la sanción destruyendo u ocultando sus bienes a la Hacienda Pública.⁶⁵⁷

Habitualmente, la modalidad comisiva del delito de alzamiento de bienes será la ocultación de los mismos, si bien es cierto que la jurisprudencia admite también la destrucción.⁶⁵⁸ La ocultación de los bienes será elemental cuando su naturaleza sea mueble y el deudor los aparte físicamente para que el acreedor desconozca su paradero. Sin embargo, será jurídica si el deudor consigue cambiar la titularidad del bien mueble o inmueble mediante negocios jurídicos reales o ficticios llevados a cabo al efecto.⁶⁵⁹

⁶⁵⁶ Conviene recordar que el artículo 1.088 del CC distingue las obligaciones de «dar», «hacer» o «no hacer» alguna cosa.

⁶⁵⁷ En este sentido, coincidimos con ALONSO SEGOVIA, HARAGLIO PEÑA PÉREZ y MERCEDES MARTÍN, quienes sostienen lo siguiente: «Supóngase, por ejemplo, el caso de un deudor de una prestación de hacer personalísima que, en previsión de su incumplimiento, procediera a la ocultación de su patrimonio a la vista de una muy probable condena pecuniaria de daños y perjuicios. En el caso que nos ocupa de las relaciones jurídico-tributarias, piénsese, por ejemplo, en el cumplimiento por el contribuyente obligado a prestaciones formales de información cuya inobservancia constituye una infracción tributaria. La cuestión aquí estriba en dilucidar qué obligación se trata de eludir por el deudor: la pecuniaria de responsabilidad civil o la de hacer o no hacer o entregar cosa determinada no dineraria. Creemos, sin embargo, que en realidad no hay contraposición entre las dos; y ello, en base a dos argumentos; el primero, el ya apuntamos de que el párrafo segundo del artículo 257 CP no sólo no distingue entre tipos de obligaciones, sino que incluye expresamente las de cualquier naturaleza u origen; y el segundo, el hecho de que si, como se verá, la deuda pecuniaria sólo ha de ser “previsible”, es claro que, previsto el incumplimiento de una obligación de hacer o no hacer, no es aventurado considerar que de él nacerá una obligación pecuniaria de indemnización o de sanción». Véase en VVAA.: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pgs. 635 - 636.

⁶⁵⁸ Se ha referido a la destrucción como elemento dinámico del delito de alzamiento de bienes las SSTs de 18 de enero de 2012 (RJ 2012\3410) 3 de mayo de 2.012 (RJ 2012\ 11375), 19 de julio de 2.012 (RJ 2012\8862), 28 de noviembre de 2.013 (RJ 2014\460) y 5 de febrero de 2.014 (RJ 2014\830).

⁶⁵⁹ Al respecto, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 15 de abril de 2002 (RJ 2002\4775) declaró que la «ocultación o sustracción, en la que caben modalidades muy diversas, puede hacerse de modo elemental apartando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore donde se encuentra, o de modo más sofisticado, a través de algún negocio jurídico por medio del cual se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente parientes o amigos, o se constituye un gravamen que impide o dificulta la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real, porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen verdaderos pero fraudulentos, como sucede en los casos tan frecuentes de donaciones de padres a hijos, bien se trate de un negocio ficticio que, precisamente por tratarse de una simulación, no disminuye en verdad el patrimonio del deudor, pero en la práctica impide

Ambas modalidades deberán causar la insolvencia del deudor o dilatar, dificultar o impedir la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo.⁶⁶⁰ Basta, por tanto, que la destrucción u ocultación de los bienes del deudor retrase o dificulte la acción del acreedor tendente al cobro de la deuda. Ello es así porque el delito de alzamiento de bienes no constituye un delito de resultado, sino que es suficiente para declararlo observar tan sólo la intención del deudor de perjudicar al acreedor mediante la ocultación de sus bienes.⁶⁶¹

No obstante, existen dos clases de insolvencia para cuando el deudor agota realmente el delito, y no sólo retrasa o dificulta la acción ejecutiva del acreedor mediante la ausencia de liquidez transitoria: la real y la ficticia. La insolvencia real tiene lugar cuando el deudor realiza verdaderamente un negocio jurídico con intención de perjudicar al acreedor, donando sus bienes o traspasándolos a un precio muy inferior al de mercado. En cambio, la insolvencia ficticia da lugar a una apariencia irreal, dado que los bienes del deudor figurarán a nombre de una persona jurídica instrumental mientras él sigue disfrutando de los mismos.⁶⁶²

Finalmente, el presupuesto de hecho del delito de alzamiento de bienes requiere probar que el deudor produce el anterior resultado con intención de perjudicar al acreedor.⁶⁶³ Dicho *animus nocendi creditorum* presenta serias dificultades probatorias,

la ejecución del crédito porque aparece un tercero como titular del dominio o de un derecho real que obstaculiza la vía de apremio».

⁶⁶⁰ Vid. Artículo 257.1.2.º del CP.

⁶⁶¹ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 27 de noviembre de 2.002 (RJ 2007\72), el cual declaró que el delito de alzamiento de bienes se configura «*como un delito de tendencia en el que basta la intención de perjudicar a los acreedores mediante la ocultación que obstaculiza la vía de apremio, sin que sea necesario que esta vía ejecutiva quede total y absolutamente cerrada, ya que es suficiente con que se realice esa ocultación o sustracción de bienes, que es el resultado exigido en el tipo, pues el perjuicio real pertenece, a la fase de perfección del delito, sino a la de su agotamiento*».

⁶⁶² Véase el pie de página 190 del presente capítulo.

⁶⁶³ Ha definido el *animus nocendi creditorum* del sujeto activo del delito de alzamiento de bienes la STS de 11 de marzo de 2.002 (RJ 2002\3594), cuyo Fundamento de Derecho Segundo dispone que «*la expresión “en perjuicio de sus acreedores”, que utilizan los mencionados artículos, ha sido siempre interpretada por la doctrina de esta Sala, no como exigencia de un perjuicio real y efectivo en el titular del derecho de crédito, sino en el sentido de intención del deudor que pretende salvar algún bien o todo su patrimonio en su propio beneficio o en el de alguna otra persona, obstaculizando así la vía de*

al igual que la intención del responsable tributario por levantamiento del velo de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, debiéndose acudir necesariamente a la prueba indirecta.⁶⁶⁴

Como puede observarse, los elementos que sirven para declarar el delito de alzamiento de bienes permitirán también declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo del epígrafe h) del artículo 43.1 de la LGT. Indudablemente, a la Administración convendrá ésta última opción, pues ello le permitirá, en virtud del privilegio de la autotutela, impulsar ella misma los trámites, sin necesidad de acudir al auxilio judicial de los Tribunales.

No obstante, consideramos que hasta la reforma del Código Penal en 2.012⁶⁶⁵ el artículo 180.1 de la LGT impedía a la Administración declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.h) de la LGT cuando se observaban los elementos que permitían declarar el delito de alzamiento de bienes. Ante dicha situación, la

ejecución que podrían seguir sus acreedores. De tal expresión entendida de este modo se deducen tres consecuencias: 1ª. Ha de haber uno o varios derechos de crédito reales y existentes, aunque puede ocurrir que, cuando la ocultación o sustracción se produce, todavía no fueran vencidos o fueran ilíquidos y, por tanto, aún no exigibles, porque nada impide que, ante la perspectiva de una deuda, ya nacida pero todavía no ejercitable, alguien realice un verdadero y propio alzamiento de bienes. 2ª. La intención de perjudicar al acreedor o acreedores constituye un elemento subjetivo del tipo. 3ª. Se configura así este tipo penal como un delito de tendencia en el que basta la intención de perjudicar a los acreedores mediante la ocultación que obstaculiza la vía de apremio, sin que sea necesario que esta vía ejecutiva quede total y absolutamente cerrada [...] Por lo tanto, producida la ocultación de bienes con intención probada de impedir a los acreedores la ejecución de sus derechos, ya no es necesario ningún otro requisito para la existencia de este delito.[...] En todo caso, como ya ha quedado antes expuesto, la expresión “en perjuicio de sus acreedores” recogida en el precepto que estamos examinando, el art. 257.1.1º, no la viene interpretando esta Sala como exigencia de perjuicio real, sino sólo como exigencia de que la actuación de alzamiento haya sido realizada con la intención de sustraer bienes del patrimonio del deudor a las posibilidades de ejecución de la deuda por parte del acreedor».

⁶⁶⁴ Aún cuando se trate de un Tribunal menor, destacamos por su claridad el Fundamento de Derecho Primero de la SAP de Tarragona de 12 de diciembre de 1.995 (ARP 1995\1377), el cual se refiere a cómo probar el elemento intencional que requiere el delito de alzamiento de bienes. Así, dispone que dicho elemento «ha de extraerse del conjunto de circunstancias fácticas aprehensibles sensorialmente, dada la imposibilidad de obtener una prueba directa de tal elemento, al no poder ser éste perceptible por los sentidos (Tribunal Supremo de 19 enero 1984 [RJ 1984\361]), pero que como elemento constitutivo del delito está favorecido por la presunción de inocencia (art. 24.2 CE [RCL 1978\2836 y ApNDL 2875]), y, por ello, la carga de la prueba corresponde a las partes acusadoras, si bien al ser prácticamente imposible la prueba directa, se habrá de recurrir a la indirecta o indiciaria».

⁶⁶⁵ Dicha reforma se produjo en virtud de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Administración debía, por mandato del referido artículo 180.1 de la LGT, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de continuar el procedimiento mientras no resolviera la autoridad competente.⁶⁶⁶

Sin embargo, opinamos que la nueva redacción del artículo 305.5 del Código Penal abre un nuevo horizonte para la Administración tributaria, ya que suprime el deber de suspender el procedimiento administrativo mientras no resuelva la autoridad competente.⁶⁶⁷ Ahora, *«cuando la Administración Tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. [...] Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.»*⁶⁶⁸

Es decir, la Administración podrá continuar el procedimiento frente al responsable tributario del artículo 43.1.h) de la LGT aunque aprecie indicios de haberse

⁶⁶⁶ Efectivamente, el artículo 180.1 de la LGT establece que *«si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal»*.

⁶⁶⁷ Aún cuando el artículo 180.1 de la LGT esté vigente, coincidimos con MARTÍN QUERALT y GARCÍA MORENO cuando afirman que *«es obvio que este precepto debe entenderse derogado, en virtud de la Disposición Derogatoria única, 2) de la Ley Orgánica 7/2012, según el cual “quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en esta Ley Orgánica”»*. MARTÍN QUERALT, J. y GARCÍA MORENO, V.A.: «Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (I)», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 34, 2013, pg. 12.

No obstante, parece que dicha contradicción tiene los días contados, ya que el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria suprime el apartado 1 del artículo 180 de la referida Ley, e introduce un nuevo artículo 250 que incorpora a la LGT el contenido del actual artículo 305.5 del CP.

⁶⁶⁸ El subrayado es nuestro.

cometido un delito de alzamiento de bienes, si bien deberá ajustar lo actuado a la posterior sentencia penal. Este nuevo proceder agilizará los trámites, ya que permitirá asegurar el crédito tributario recaudándolo a tiempo, dejándolo a merced de la ulterior resolución judicial.

Si el Juez o Tribunal de lo Penal absolviera finalmente al declarado responsable, opinamos que deberá también anular la declaración de responsabilidad, pues los hechos analizados en el proceso penal sirvieron para declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo del epígrafe h) de artículo 43.1 de la LGT, y el presupuesto de hecho del delito de alzamiento de bienes coincide con el presupuesto de hecho de la referida responsabilidad. En este caso, creemos que el responsable deberá ser indemnizado, cuando pruebe que la ejecución posteriormente anulada por el órgano Penal le ha causado daños y perjuicios.

El procedimiento para derivar la responsabilidad

1.- INTRODUCCIÓN.

En el presente capítulo examinaremos el procedimiento frente al responsable tributario por levantamiento del velo, el cual dista bastante del procedimiento judicial para levantar el velo, extremo que ya avanzamos en la introducción del capítulo primero. Nos detendremos en la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, requisito que vehicula el carácter subsidiario de la responsabilidad que venimos analizando.

Separadamente, relacionaremos el concurso de acreedores y la referida declaración de fallido de los anteriores deudores primarios, dada la amplitud y la índole tributario – mercantil del asunto. Tal y como razonaremos en el epígrafe oportuno⁶⁶⁹, además del procedimiento de apremio, el concurso de acreedores también justifica la insolvencia del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios.

Finalmente, y una vez analizados los aspectos sustantivos y procedimentales de la técnica judicial del levantamiento del velo y de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, destacaremos las similitudes y disimilitudes que existen entre la figura de referencia y la contrastada. Dicha comparación la realizaremos sobre la base de lo apuntado anteriormente.

⁶⁶⁹ Vid. *Infra.*, epígrafe 3 del presente capítulo.

2.- ANÁLISIS.

El administrado adquiere la condición de responsable, tanto solidario como subsidiario, en el momento que la Administración tributaria lo declara como tal, una vez iniciado, substanciado y finalizado el procedimiento frente al mismo, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de la LGT.⁶⁷⁰

El procedimiento frente a los responsables tributarios es liquidatorio, y tiene por objeto la emisión de un acto administrativo por el que se declara la responsabilidad del administrado, se cuantifica el importe de la obligación y se le exige, concediéndosele el período de pago voluntario del artículo 174.6 de la LGT, el cual remite al artículo 62.2 del mismo texto legal.⁶⁷¹ Se trata de un procedimiento que forma parte del procedimiento de apremio que debe antecederle, colocándose junto a éste, en aras de garantizar la deuda que frente a la Hacienda Pública tiene el sujeto pasivo, ofreciendo una nueva vía a la Administración tributaria para el cobro de la deuda, permitiendo redirigir la acción administrativa hacia un nuevo patrimonio, el del responsable tributario.⁶⁷²

⁶⁷⁰ No obstante, el artículo 41.5 de la LGT permite dispensar a la Administración de la obligación de declarar al responsable como tal. De esta posibilidad se ha servido el artículo 9.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el cual permite que la Administración tributaria se entienda directamente con el responsable, «*sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad*».

⁶⁷¹ ARIAS ABELLÁN sostiene, a nuestro juicio muy acertadamente, que el procedimiento frente al responsable tributario «*tiene por finalidad cuantificar la obligación que nace de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado en la ley, concretando, además, la existencia de esa obligación en todos sus elementos, finalidad previa a la propiamente recaudatoria que requiere la existencia de una obligación y de una obligación liquidada porque sólo así puede exigirse su pago o cumplimiento. Puede afirmarse, pues, que se trata de un procedimiento de liquidación al que la Ley denomina de declaración de la responsabilidad [...]*». ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «*Precisiones sobre el procedimiento de declaración...*», *cit.*, pg. 565.

⁶⁷² Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2.000 (JT 2000\931), el cual declaró lo siguiente: «*Partiendo de la conceptualización teórica del procedimiento como aquel conjunto de actuaciones en el que cada una está ligada con la que le precede, de modo que ésta es presupuesto de aquélla, que a su vez es condición para la eficacia de la anterior, estando todas dirigidas a un mismo resultado, hemos de afirmar ya que el procedimiento seguido para la declaración de responsabilidad no es distinto ni independiente del procedimiento recaudatorio seguido contra el obligado tributario principal, por las siguientes razones: 1º Desde el punto de vista teleológico el fin perseguido es el mismo: la recaudación de unas determinadas deudas tributarias, también las mismas. 2º La dirección de la acción administrativa recaudatoria contra el responsable subsidiario no es ni puede ser autónoma respecto de las actuaciones dirigidas contra el obligado principal, ya que se*

Este procedimiento se localiza en la Subsección I, de la Sección III, del Capítulo V, del Título III de la LGT, titulada «*Procedimiento frente a los responsables*», y abarca los artículos 174 a 176 de la misma. Se trata de un procedimiento con una escasa regulación legal, defecto que ha generado un elevado número de resoluciones y sentencias conducentes a aclarar los problemas que su aplicación plantea, cuestiones que no responde la LGT.⁶⁷³

El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria no es el mismo que el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria, aunque existan numerosos elementos que son comunes a ambos. De ahí que el artículo 175 se ocupe del procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria y el artículo 176 del procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria. Dicha distinción se debe, entre otras razones, al beneficio de excusión de que goza el responsable subsidiario, principal aspecto diferenciador, en materia de procedimiento, entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria.⁶⁷⁴

El procedimiento a seguir frente a los responsables subsidiarios se regula en los artículos 174 y 176 de la LGT, además de en otros preceptos que también pudieran serle

requiere que éste -y en su caso el responsable solidario- hayan sido declarados fallidos (artículo 37.5 de la L.G.T., según redacción dada por la Ley 25/1995, y artículo 14 del R.G.R.), lo que, como afirma el Director recurrente, es el presupuesto para dirigir las actuaciones contra el presunto responsable o responsables a efectos de declararlos tales.3º) Desde el punto de vista legal, el propio Reglamento de Recaudación contempla unas y otras actuaciones bajo la misma rúbrica y en el mismo Libro III: "Procedimiento de Recaudación en vía de apremio", refiriéndose en estos términos a la cuestión que nos ocupa: Artículo 163: "Son créditos incobrables aquellos que no pueden hacerse efectivos en el procedimiento de recaudación por resultar fallidos los obligados al pago y los demás responsables, si los hubiere". Artículo 164.2: "Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, se indagará la existencia de responsables subsidiarios. Si no existen responsables subsidiarios, o si éstos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación" Concepción unitaria del procedimiento que también resulta del artículo 14 del R.G.R., referido a los responsables subsidiarios, cuando en su apartado 2 previene que "el acto administrativo de derivación de responsabilidad será dictado por el órgano de recaudación que tenga a su cargo la tramitación del expediente..." (del expediente recaudatorio, se entiende).Lo que, en definitiva, está de acuerdo con el concepto de gestión recaudatoria que, según establece el artículo 1º del R.G.R. "consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público". Ejercicio de una función administrativa que al actuarse por un cauce formal legalmente establecido es, cabalmente, el concepto de procedimiento, como es sabido».

⁶⁷³ Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *op. cit.*, pg. 5.

⁶⁷⁴ CALVO VÉRGEZ, J.: «El procedimiento de declaración de responsabilidad...», *cit.*, pg. 3.

de aplicación. El artículo 176 de la LGT establece que «*una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario*». De este modo, el administrado resulta responsable desde que la Administración tributaria lo declara como tal, pudiéndose dictar el acto de declaración de la responsabilidad una vez el administrado ha realizado el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y, según el referido artículo, se han declarado fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios.

Además, la Ley General Tributaria parece distinguir, de una manera un tanto confusa, la responsabilidad de la exigencia de la misma, no debiendo el responsable satisfacer el importe de la deuda que alcanza la responsabilidad mientras no le sea exigida ésta. Son dos momentos lógicamente diferenciados aunque pueden coincidir en el tiempo, coincidencia que tiene lugar en el procedimiento frente al responsable subsidiario.

De este modo, la realización del presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, la declaración de la misma y su exigencia permiten a la Administración tributaria acceder a la esfera patrimonial del responsable, constituyendo la suma de los dos últimos actos administrativos, la declaración de la responsabilidad y su exigencia, la derivación de la responsabilidad (Derivación = Declaración + Exigencia). Esta distinción es importante para la responsabilidad solidaria, pues el artículo 175.1.a) de la LGT permite diferir la declaración de la responsabilidad de su exigencia. Sin embargo, una vez declarada la responsabilidad subsidiaria nada impide su exigencia, luego esta distinción es prácticamente inapreciable en dichos supuestos.⁶⁷⁵

Por lo que respecta a la estructura del procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria, éste distingue, al igual que el resto de procedimientos

⁶⁷⁵ SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad...», *cit.*, pg. 142.

administrativos, tres fases: iniciación, instrucción o desarrollo y terminación.⁶⁷⁶ El referido procedimiento se inicia con el acuerdo del órgano de recaudación de que se trate, una vez declarados fallidos el deudor principal y los responsables solidarios, debiéndose notificar al presunto responsable. La fase de instrucción o desarrollo sólo consta de un trámite de audiencia de 15 días⁶⁷⁷, pudiendo la Administración tributaria abrir tantos trámites de audiencia como nuevos elementos de hecho deban ponerse en conocimiento del presunto responsable. Finalmente, el procedimiento de derivación de responsabilidad terminará con la resolución que declare responsable al administrado.

Además, existen dos procedimientos de declaración de la responsabilidad: el abreviado y el ordinario. El procedimiento abreviado se caracteriza porque al tiempo de iniciarlo se ofrece el trámite de audiencia al presunto responsable, pues la Administración dispone de todos los antecedentes sobre la realización del presupuesto de hecho de la concreta responsabilidad. En cambio, en el procedimiento ordinario se ofrece el trámite de audiencia con posterioridad a su inicio, pues la Administración no dispone de los elementos que permiten declarar la responsabilidad.⁶⁷⁸

A continuación analizaremos cada una de las fases que debe agotar el procedimiento frente a los responsables subsidiarios para poderlos declarar como tal, prestando especial atención al requisito previo de la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, elemento que articula el carácter excepcional de la técnica del levantamiento del velo que inspira los supuestos del artículo 43.1.g) y h) de la LGT.⁶⁷⁹

⁶⁷⁶ Así lo señala ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración...», *cit.*, pg. 565.

⁶⁷⁷ Véase el artículo 124.1.2º del RGR.

⁶⁷⁸ SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad...», *cit.*, pg. 142.

⁶⁷⁹ En este sentido se expresa CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 111.

2.1.- INICIO.

El procedimiento frente al responsable tributario por levantamiento del velo se iniciará, según el artículo 124.1 del RGR, «*mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado*». Cabría entender, en virtud de los artículos 174.1⁶⁸⁰ y 176⁶⁸¹ de la LGT, que el inicio del procedimiento es posible con anterioridad a la declaración de fallido del deudor principal y los responsables solidarios, pues el artículo 176 de la LGT concibe la declaración de fallido como *conditio iuris* de la declaración de la responsabilidad, no del inicio del procedimiento que tiene por objeto declararla.

Sin embargo, el artículo 61.2 del RGR⁶⁸² ciega dicha posibilidad, pues no sólo la declaración de responsabilidad debe acordarse con posterioridad a la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, sino también el propio inicio del procedimiento frente a los responsables.⁶⁸³

⁶⁸⁰ Según el artículo 174.1 de la LGT, «*la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa*».

⁶⁸¹ Por su parte, el artículo 176 de la LGT señala lo siguiente: «*una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario*».

⁶⁸² Artículo 61.2 del RGR: «*Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario*».

⁶⁸³ En este sentido, compartimos la opinión de SANTOLAYA BLAY, quien opina que la «*acción de cobro*» del artículo 61.2 del RGR se refiere al procedimiento frente al responsable en su totalidad, desde el inicio hasta la declaración de la responsabilidad. Esta interpretación conlleva situar el inicio del procedimiento tras la declaración de fallido de los deudores primarios, pues según el precitado artículo «*una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario*». SANTOLAYA BLAY, M.: «Reubicando la declaración de fallido», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 274, 2014, pg. 29.

Esta idea es defendida también por CALVO VÉRGEZ, quien sostiene que «*una vez acreditada la imposibilidad de obtener el cobro de los deudores principales y de los responsables solidarios, la Administración debe proceder al desarrollo de las actuaciones necesarias en aras de constatar si existen o no responsables subsidiarios. Y, en el hipotético caso de que así fuere, se iniciaría el procedimiento frente a estos últimos, dada su condición de obligados tributarios en los términos que establecen los arts. 174 y 176 de la LGT*». CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2011, pg. 152.

Por esta razón, siguiendo el orden cronológico anterior, analizaremos primero la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, para seguidamente ocuparnos de la comunicación que inicia el procedimiento frente al responsable subsidiario.

2.1.1.- Declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.

Tanto los artículos 41.5 y 176 de la LGT como el 61.2 del RGR exigen que la Administración tributaria declare fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios con anterioridad al acto de declaración de la responsabilidad subsidiaria.⁶⁸⁴ La declaración de fallido es, por tanto, el acto por el que la Administración tributaria certifica, en el seno del procedimiento de apremio, una vez iniciado y concluido en todo lo posible el mismo, que el obligado tributario no dispone de bienes ni derechos realizables con los que satisfacer el importe de la deuda tributaria.⁶⁸⁵ Constituye el presupuesto que habilita el inicio del procedimiento de

Además, parece ser ésta también la línea seguida por el TEAC, pues en Resolución de 1 de marzo de 2.007 (JT 2007\1167) declaró que «*la declaración de fallido es el punto de partida para “indagar” la posible existencia de otros responsables (subsidiarios) al pago de las deudas pendientes y el inicio de la tramitación del correspondientes expediente de derivación de responsabilidad*».

Sin embargo, ARIAS ABELLÁN relaciona «*la derivación de la acción administrativa*» del artículo 41.5 de la LGT con la exigibilidad de la deuda tributaria, conclusión que permitiría dictar el acto de declaración de la responsabilidad antes que la declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios, ya que la declaración de fallido de los señalados deudores sería el presupuesto de la exigibilidad de la deuda, no de la declaración de la responsabilidad tributaria. Este razonamiento es, a nuestro juicio, contrario al beneficio de excusión de que gozan los responsables tributarios subsidiarios. Además, sorprende que dicha autora no emplee el artículo 61.2 del RGR en su razonamiento, precepto que aporta claridad al asunto. ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «*Precisiones sobre el procedimiento de declaración...*», *cit.*, pg. 574.

⁶⁸⁴ La referencia a los responsables solidarios se introdujo por vía reglamentaria en el RGR de 1.990, pasando a la Ley General Tributaria de 1.963 tras su reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, la cual, anteriormente a dicha reforma, únicamente requería la previa declaración de fallido del deudor principal. Posteriormente, la LGT de 2.003 se ocupó de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, previa al acto de derivación de la responsabilidad, en su artículo 41.5, anteriormente transcrito, el cual adoptó la misma estructura que su predecesor, el artículo 37.5 de la LGT de 1.963 tras su reforma por la mencionada Ley 25/1995, de 20 de julio. GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pgs. 175 - 176.

⁶⁸⁵ Según el Fundamento de Derecho Cuarto de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de septiembre de 2.007 (JUR 2007\340208), la declaración de fallido es «*el acto administrativo dictado por*

derivación de la responsabilidad subsidiaria, ya que el artículo 61.2 del RGR impide que la Administración se dirija contra el responsable hasta declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios.⁶⁸⁶

Se trata, en definitiva, de un requisito del procedimiento frente a los responsables subsidiarios que reviste el carácter de esencial, pues posibilita el beneficio de excusión de que gozan los indicados obligados tributarios.⁶⁸⁷ La simple ausencia del mismo supone la nulidad del procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria.⁶⁸⁸

A pesar de lo anterior, el artículo 124.6 del RGR⁶⁸⁹ desvirtúa el beneficio de excusión de que gozan los responsables subsidiarios, pues permite que la Administración tributaria declare fallidos por insolvencia total a los deudores primarios declarados anteriormente fallidos por insolvencia parcial, siempre que fueren insolventes por la parte no derivada en origen. Sobre la base del beneficio de excusión de que gozan los responsables subsidiarios, la Administración tributaria debería enajenar primero el patrimonio de los señalados obligados tributarios y, una vez se

la Administración, en funciones de recaudación, en el seno de un procedimiento de apremio, por el que se constata que una vez iniciada y concluida, en todo lo posible la vía de apremio, con las preceptivas notificaciones de las liquidaciones y de las notificaciones de apremio, la misma no puede concluir satisfactoriamente por falta de bienes suficientes para cubrir el importe íntegro de la deuda tributaria».

⁶⁸⁶ En este sentido, el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2.010 (JT 2010\1101) declaró que *«la declaración de fallido no es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario y no forma parte, propiamente hablando, del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que es un presupuesto de hecho conforme al cual el procedimiento de derivación de responsabilidad es viable. Y en esto consiste precisamente lo que la doctrina científica denomina el beneficio de excusión, según el cual, antes de dirigirse contra el responsable subsidiario, ha de comprobarse y establecerse de manera no meramente formal que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente, teniendo en cuenta que no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables».*

⁶⁸⁷ Vid. Pie de página anterior.

⁶⁸⁸ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 24 de mayo de 1.997 (RJ 1997\3782), el cual declaró que *«la exigencia de la responsabilidad subsidiaria reclama para su efectividad la previa declaración de fallido del deudor principal, requisito cuyo incumplimiento bastaría para determinar la nulidad de la liquidación girada en tal concepto».*

⁶⁸⁹ En virtud del artículo 124.6 del RGR, *«si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro».*

conozca con exactitud el importe efectivamente recaudado, los declarará fallidos y redirigirá la acción administrativa hacia el responsable subsidiario por el importe pendiente de cobro.

Sin embargo, la operativa del artículo 124.6 del RGR supone que la Administración no deberá agotar el patrimonio del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios para declarar la responsabilidad subsidiaria, pues podrá declararlos fallidos sin necesidad de esperar a la enajenación de los bienes o derechos que integran sus patrimonios. Únicamente así es posible entender que la Administración tributaria podrá declarar fallidos por insolvencia total a los deudores primarios declarados anteriormente fallidos por insolvencia parcial, siempre que sean insolventes por la parte no derivada al responsable subsidiario.

Consideramos también contrario al beneficio de excusión de los responsables subsidiarios el hecho de que los responsables solidarios existan en la medida que la Administración Tributaria los haya declarado como tal.⁶⁹⁰ Es decir, la Administración tributaria podrá dirigirse contra el responsable subsidiario sin tan siquiera haber investigado la posible concurrencia de responsables solidarios, una vez declarado fallido el deudor principal.

⁶⁹⁰ Así lo señaló el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2.012 (JUR 2013\19175): *«el fallido del responsable solidario sólo resultará necesario en la medida en que exista tal responsable y así haya quedado acreditado y declarado [...]. No se trata, pues, de que el órgano de recaudación deba seguir y documentar una serie de formalidades referentes a la imposibilidad de cobro de la deuda tanto frente al deudor principal como frente a otros posibles e inconcretos responsables, sino de que, una vez comprobada la concurrencia de un responsable solidario y declarada dicha responsabilidad, las actuaciones recaudatorias frente a éste hayan dado también resultado negativo, dejando expedita, en ese caso, la acción frente al responsable subsidiario».*

En este mismo sentido, el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución del TEAC de 25 de octubre de 1.999 (00/1256/1997) declaró que *«de la posible existencia de un sucesor ex artículo 72 L.G.T. no se sigue necesariamente que la Administración que no lo había declarado tal- venga obligada a investigar, si realmente existía o no, pues nada le obligaba o le imponía tal investigación con carácter prioritario respecto de la responsabilidad subsidiaria declarada y exigida, pues ello no resulta de precepto alguno y, en suma, la Administración Tributaria podía optar por este camino, como en definitiva hizo».*

Ambas posibilidades son, a nuestro entender, especialmente contrarias a los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, dado el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial del levantamiento del velo que los inspira.⁶⁹¹ Dicha configuración obliga necesariamente agotar el patrimonio del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios con anterioridad a la declaración de la responsabilidad subsidiaria, circunstancia que no conjuga con el artículo 124.6 del RGR ni con la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria sin tan siquiera haber investigado la posible existencia de otros responsables solidarios.

A continuación analizaremos los principales problemas que la aplicación práctica de la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios plantea en los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT.

2.1.1.1.- Procedimiento para declarar fallido.

La Administración tributaria declarará fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios «*de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito*».⁶⁹² No nos sorprende que la Administración tributaria pueda declarar fallidos al deudor principal y los responsables solidarios con «tan sólo» ignorar los bienes o derechos de que dispongan. Pretender que la Administración realice una investigación exhaustiva del patrimonio de los señalados obligados tributarios pudiéramos considerarlo utópico, pues difícilmente sabrá del efectivo guardado en un cajón.

Lo anterior no pretende afirmar, sin embargo, que la Administración pueda declarar fallidos a los anteriores deudores primarios mediante una investigación somera

⁶⁹¹ Vid. *Supra*, subepígrafe 4.3 del capítulo anterior.

⁶⁹² Vid. Artículo 61.1 del RGR.

de sus patrimonios. La diligencia que se emplee en la investigación deberá ser proporcionada al poder de obtención de información de que dispone la Administración tributaria.⁶⁹³

Normalmente, la insolvencia del deudor principal y los responsables solidarios resultará del procedimiento de apremio seguido frente a los mismos⁶⁹⁴, si bien pudiera deducirse también del concurso de acreedores declarado contra ellos, circunstancia que obliga plantearnos si dicho procedimiento es suficiente para acreditar la falencia de los señalados obligados tributarios.⁶⁹⁵

El concurso de acreedores principiará, en virtud de los apartados 3 y 4 del artículo 2 de la LC, con la solicitud de declaración de concurso del propio deudor o de cualquiera de sus acreedores. El concurso tendrá la consideración de voluntario si lo inicia el propio deudor. En caso contrario, se considerará necesario.⁶⁹⁶

En ambos casos, el auto de declaración del concurso procederá si el solicitante demuestra el presupuesto objetivo del mismo: la insolvencia del deudor común.⁶⁹⁷ Se

⁶⁹³ Así opina CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria*, cit., pg. 156.

⁶⁹⁴ Ello es debido a que el procedimiento de apremio es «la vía que se prevé en nuestro ordenamiento jurídico para que pueda la Administración “satisfacerse cantidad líquida”, como señala el art. 97 de la Ley 30/1992. Dicha norma se remite para su regulación a las “normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva”, debiendo entenderse realizada la remisión a los artículos 163 a 173 de la vigente Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y a los artículos 70 a 123 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio». ARGENTE ÁLVAREZ, BERTRÁN GIRÓN Y MELLADO BENAVENTE: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2012, pg. 173.

⁶⁹⁵ La posibilidad de declarar fallidos a los deudores primarios sobre la base del concurso de acreedores seguido frente a los mismos parece deducirse el Fundamento de Derecho Sexto de la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2.010 (JT 2010\1101), el cual señaló que «la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria». De este modo, el TEAC parece priorizar el fondo sobre la forma, regla que permitiría declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios en virtud de cualquier procedimiento que pruebe la insolvencia de los señalados obligados tributarios.

⁶⁹⁶ Vid. Artículo 22.1 de la LC.

⁶⁹⁷ Vid. Artículo 2.1 de la LC.

encuentra en estado de insolvencia, según el artículo 2.2 de la LC, «*el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles*». ⁶⁹⁸

Además, la conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa, instante en el que cesarán los efectos de la declaración de concurso y podrá la Administración iniciar o reanudar el procedimiento de apremio seguido frente al deudor principal⁶⁹⁹, supondrá la extinción de la persona jurídica deudora, circunstancia que motivará la cancelación de su inscripción en los registros públicos que corresponda.⁷⁰⁰ Si la concursada fuera persona física, la resolución judicial que disponga la conclusión del concurso por liquidación de su patrimonio declarará la remisión de las deudas insatisfechas.⁷⁰¹ Se trata, por tanto, de un procedimiento que prueba sobradamente la insolvencia del deudor principal concursado.

Estando vigente la LGT de 1.963, su artículo 37.3 establecía, en términos parecidos al artículo 41.5 de la actual LGT, que «*en los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo*». Por su parte, el artículo 14.1 del RGR de 1.990 señalaba que los responsables subsidiarios estaban obligados al pago de las deudas tributarias una vez «*los deudores principales y los responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 163 y siguientes de este Reglamento*». Finalmente, el artículo 164 del señalado RGR disponía que «*una vez comprobada en el*

⁶⁹⁸ Al respecto, PULGAR EZQUERRA mantiene que la insolvencia del deudor común es «*un concepto jurídico amplio, integrado por tres elementos: imposibilidad de cumplimiento de las obligaciones, regularidad y exigibilidad de las obligaciones incumplidas, que coloca al juez en la situación de tener que determinar, caso por caso, si concurre una situación de insolvencia*». PULGAR EZQUERRA, J.: *El concurso de acreedores: la declaración*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2009, pg. 357.

⁶⁹⁹ Véase el artículo 55 de la LC.

Se han referido a la reanudación del procedimiento de apremio suspendido tras la terminación del procedimiento concursal ARGENTE ÁLVAREZ, BERTRÁN GIRÓN y MELLADO BENAVENTE, quienes sostienen que la terminación del concurso por insuficiencia de la masa activa conllevará normalmente la terminación del procedimiento de apremio suspendido, «*salvo que pudieran existir otros obligados tributarios al pago de las deudas tributarias, distintos de la concursada*». ARGENTE ÁLVAREZ, BERTRÁN GIRÓN Y MELLADO BENAVENTE: *op. cit.*, pg. 209.

⁷⁰⁰ Vid. Artículo 178.3 de la LC.

⁷⁰¹ Vid. Artículo 178.2 de la LC.

curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación».

Este itinerario tan marcado impedía interpretar que el deudor principal y los responsables solidarios pudieran declararse fallidos sobre la base del concurso de acreedores seguido frente a los mismos. De hecho, la STS de 17 de abril de 2.012 señaló, refiriéndose a la declaración de fallido durante la LGT de 1.963, que para declarar la insolvencia del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios *«no se requiere la existencia de un estado de suspensión de pagos o quiebra, sino la justificación de acuerdo con el artículo 164.2 del RGR [de 1.990] de la inexistencia de bienes embargables a través de las actuaciones del procedimiento de apremio»*.⁷⁰²

Sin embargo, los artículos 41.5 y 176 de la LGT, así como el 61.2 del RGR, disponen que la Administración tributaria deberá declarar fallidos al deudor principal y, si los hubiere, a los responsables solidarios con anterioridad al acto de declaración de la responsabilidad subsidiaria, sin señalar el procedimiento que habrá de seguirse para ello. Este cambio de tendencia aligera la rigurosidad de la normativa anterior, y permite interpretar que el concurso de acreedores es suficiente para declarar fallidos a los señalados deudores primarios.⁷⁰³

A nuestro juicio, existiendo la certeza de que los deudores primarios son insolventes, en virtud del concurso de acreedores seguido contra ellos, la Administración tributaria no deberá investigar nuevamente sus patrimonios para declararlos fallidos. Es decir, una vez finalizado el concurso, pues habrá que esperar a la

⁷⁰² Vid. (RJ 2012\5205).

Así lo declararon también las SSTs de 12 de abril de 2.012 (RJ 2012\5797), 1 de marzo de 2.010 (RJ 2010\4163), y las SSAN de 13 de julio de 2.009 (JUR 2009\340753), 16 de marzo de 2.009 (JUR 2009\170153), 27 de octubre de 2.008 (JUR 2008\359327), 6 de octubre de 2.008 (JT 2008\1372) y 17 de octubre de 2.005 (JUR 2005\261555).

⁷⁰³ En este sentido, ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Aspectos controvertidos de la aplicación del beneficio de excusión del responsables subsidiario», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18, 2013 (BIB 2013\2155), pg. 2.

conclusión del mismo para conocer el importe de la deuda verdaderamente insatisfecha⁷⁰⁴, la Administración tributaria debería declarar fallidos al deudor principal y los responsables solidarios sobre la base de la información obrante en los autos del concurso de acreedores seguido contra ellos.

Cerciorándose la Administración de que la información obrante en los señalados autos permite concluir que los deudores primarios son insolventes, opinamos que no debería realizar nuevas actuaciones de investigación. No obstante, deberá analizar detenidamente dicha información, pues el declarado responsable podrá, en virtud del artículo 174.5 de la LGT, impugnar la declaración de responsabilidad sobre la base de la declaración de fallido, circunstancia que le obligará probar ante los tribunales la insolvencia de los señalados obligados tributarios.⁷⁰⁵

Opinar lo contrario beneficiaría injustamente al declarado responsable, pues obligaría a la Administración tributaria investigar un patrimonio cuya falencia conoce de antemano. Dicha operativa sería contraria al principio de economía procesal, el cual no admite dilaciones indebidas ni repeticiones innecesarias.⁷⁰⁶ Además, el señalado retraso no incrementará el importe de la deuda del declarado responsable, pues

⁷⁰⁴ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Sexto de la SAN de 18 de febrero de 2.013 (JUR\2013\68940), el cual señaló que para declarar fallidos al deudor principal y los responsables solidarios la Administración tributaria «*debió esperar a que se llegase a la aprobación judicial del convenio concursal, y una vez se declarase la inexistencia de bienes para satisfacer las deudas de los acreedores de la quebrada, entre ellos la Hacienda Pública, procedería la declaración de fallida de la misma y el inicio del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria. Al no actuar así la Administración, son nulas las providencias de apremio dictadas durante la sustanciación del procedimiento de quiebra y la declaración de fallido y el inicio del expediente y la declaración de responsabilidad subsidiaria de la entidad deudora*».

⁷⁰⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: «La impugnación del acto de derivación de responsabilidad tributaria: siete cuestiones conflictivas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 337, 2011, pgs. 79 - 80.

⁷⁰⁶ Según NOGUEIRA LÓPEZ, el principio de economía procesal es «*un principio que se asienta en la voluntad de desproveer a los procedimientos de aquellos trámites prescindibles, o no centrales en cuanto a la garantía de derechos, o unificar trámites o plazos para que puedan permitir una tramitación más rápida y eficaz*». VV AA.: *Los Principios Jurídicos del Derecho Administrativo*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2010, pg. 300.

únicamente alcanzará la totalidad de la deuda exigida en período voluntario, no pudiéndose la Administración resarcir del innecesario retardo.⁷⁰⁷

Lo anterior no implica, sin embargo, que la Administración tributaria no deba dictar providencia de apremio para declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios. Tampoco que el auto que declare el concurso, aquel que ponga fin al mismo o, en general, cualquier otro documento que acredite la insolvencia del concursado pueda sustituir la declaración de fallido del deudor principal y los responsables solidarios.

La declaración de fallido se dicta en el curso del procedimiento de apremio⁷⁰⁸, luego la Administración tributaria deberá iniciar dicho procedimiento mediante providencia.⁷⁰⁹ Si se dicta providencia de apremio con anterioridad a la inclusión del crédito tributario en la masa pasiva del concurso, la Administración no deberá dictar nueva providencia una vez cesen los efectos del auto de declaración del concurso y se reanude el apremio iniciado en su día. En cambio, si el crédito tributario se incorpora a la masa pasiva del concurso sin haberse dictado providencia de apremio, la Administración tributaria deberá dictarla, y en el seno del procedimiento iniciado declarar fallidos al deudor principal y los responsables solidarios, si los hubiere.⁷¹⁰

⁷⁰⁷ Por mandato del artículo 41.3 de la LGT, «*la responsabilidad alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*», salvo los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, los cuales alcanzan la deuda tributaria del deudor principal en período voluntario, el recargo y los intereses de demora y, en su caso, las sanciones tributarias del mismo. Por tanto, en virtud del señalado artículo, el retraso por reiteración de actuaciones no afectará al responsable tributario por levantamiento del velo, beneficiándose injustamente de ello.

⁷⁰⁸ El Fundamento de Derecho Cuarto de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de septiembre de 2.007 (JUR 2007\340208) dispuso que la declaración de fallido es «*el acto administrativo dictado por la Administración, en funciones de recaudación, en el seno de un procedimiento de apremio*». Por su parte, el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2.010 (JT 2010\1101) descartó que la declaración de fallido se dictara en el curso del procedimiento frente al responsable subsidiario, y dispuso que «*no forma parte, propiamente hablando, del procedimiento de responsabilidad subsidiaria*». En definitiva, la declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios se dicta en el seno del procedimiento de apremio seguido frente a los mismos.

⁷⁰⁹ Vid. Artículo 167.1 de la LGT.

⁷¹⁰ Según el artículo 87.2 de la LC, el crédito tributario podrá incorporarse a la masa pasiva del concurso incluso antes de cuantificarse, reconociéndose como contingencia. Una vez se cuantifique,

Por su parte, los artículos 41.5 y 176 de la LGT, así como el 61.2 del RGR, exigen que la Administración tributaria declare fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios con anterioridad al acto de declaración de la responsabilidad subsidiaria, luego dicho documento debe figurar necesariamente en el expediente.⁷¹¹

Estas mismas conclusiones cabría alcanzar si la Administración actuante pudiera incorporar a su expediente información obrante en expedientes seguidos por otras administraciones que certifique la insolvencia del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios. No es inusual observar cómo una administración investiga el patrimonio del apremiado cuando ha sido declarado fallido por otra con anterioridad. Por esta razón, en aras del principio de economía procesal, abogamos porque las administraciones compartan información patrimonial de sus apremiados.

Una vez declarada la insolvencia del obligado tributario, independientemente del procedimiento que ha permitido alcanzar dicha conclusión, no habrá que substanciar un nuevo procedimiento de apremio para declararlo fallido con posterioridad, sino que la Administración podrá declararlo como tal por referencia al fallido declarado con anterioridad.⁷¹² Esta declaración de insolvencia por referencia anticipará la declaración de la responsabilidad, pues permitirá iniciar el procedimiento frente al responsable subsidiario una vez vencido el período voluntario de pago del deudor primario, sin necesidad de iniciar y concluir infructuosamente el procedimiento de apremio frente al mismo.

tendrá el carácter que le corresponda según su naturaleza, sin que sea posible su subordinación por comunicación tardía.

⁷¹¹ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 24 de mayo de 1.997 (RJ 1997\3782), el cual declaró que *«la exigencia de la responsabilidad subsidiaria reclama para su efectividad la previa declaración de fallido del deudor principal, requisito cuyo incumplimiento bastaría para determinar la nulidad de la liquidación girada en tal concepto»*.

⁷¹² En este sentido, el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de las Islas Canarias de 13 de abril de 2.010 (JT 2010\1402) declaró: *«El error en el planteamiento del motivo está en que la vicisitudes de las liquidaciones tributarias -que no de las deudas-, per se, no invalidan ni hacen ineficaz esta declaración de fallido. El hecho de que Resolución del TEAR de 29 de marzo de 2004 anulara una liquidación (no la deuda tributaria) y que, como consecuencia de lo resuelto, se dictara nueva liquidación, no implica la apertura de un nuevo periodo de pago voluntario y posterior procedimiento de apremio para una entidad declarada insolvente. Dicho en otros términos, la solvencia de una entidad es una cuestión puramente fáctica, un hecho, que no se altera por el dictado de una nueva liquidación tributaria»*.

2.1.1.2.- Grados de insolvencia.

El artículo 61.1 del RGR distingue dos posibles situaciones de insolvencia del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios: insolvencia total e insolvencia parcial. Ambas situaciones se refieren al grado de satisfacción de la deuda pendiente, y resultarán, habitualmente, del procedimiento de apremio seguido frente a los señalados obligados tributarios, si bien pudiera resultar también del concurso de acreedores, tal y como sostuvimos en el epígrafe anterior.

La insolvencia total se da cuando se desconocen bienes o derechos realizables del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios para satisfacer el importe de la deuda tributaria pendiente del primero.⁷¹³

Por su parte, la insolvencia parcial se regula en el artículo 124.5 del RGR⁷¹⁴, y tiene lugar cuando los bienes o derechos realizables de los señalados deudores primarios son insuficientes para el cobro del total de la deuda tributaria pendiente del deudor principal.⁷¹⁵ Ante dicha circunstancia, la Administración tributaria recaudará parte de la deuda y declarará la insolvencia parcial del deudor principal o los responsables solidarios, redirigiendo la acción administrativa hacia el responsable tributario por levantamiento del velo, quien deberá satisfacer parte del importe de la deuda pendiente.

La Administración tributaria no podrá declarar fallidos por insolvencia total al deudor principal y, si los hubiere, a los responsables solidarios cuando existan bienes o derechos realizables en sus patrimonios, salvo que el coste de realización de los mismos sea manifiestamente desproporcionado respecto de su previsible valor venal. Así lo

⁷¹³ GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 178.

⁷¹⁴ Según el artículo 124.5 del RGR, «*en aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del artículo 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en su artículo 41*».

⁷¹⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria, cit.*, pg. 157.

dispuso el Fundamento de Derecho Quinto de la Resolución del TEAC de 15 de abril de 1.998, el cual declaró que la declaración formal de fallido *«no supone necesariamente la insolvencia del deudor, ni la carencia de bienes conocidos, bastando que los mismos, caso de existir, carezcan de valor suficiente o capacidad para solventar los débitos»*.⁷¹⁶

Será la propia Administración tributaria quien valore si enajenar los bienes o derechos de escaso valor del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios o declararlos fallidos por insolvencia total. En éste último caso, el declarado responsable podrá impugnar la declaración de responsabilidad sobre la base de la declaración de fallido de los deudores primarios, obligando que la Administración justifique su decisión.

Si apareciesen bienes en el patrimonio del deudor principal o los responsables solidarios con posterioridad a declararles fallidos, la Administración deberá reanudar el procedimiento de apremio desde el instante que se detuvo con la declaración de fallido⁷¹⁷, sin cuestionar ninguna actuación anterior sobre el declarado responsable subsidiario. Cualquier otro razonamiento comprometería seriamente la actuación administrativa, pues quedaría a merced de eventuales hechos futuros de incierto acaecimiento.⁷¹⁸

⁷¹⁶ Vid. (JT 1998\808).

⁷¹⁷ Vid. Artículo 63.2 del RGR.

⁷¹⁸ Sobre este aspecto, compartimos la opinión de SANTOLAYA BLAY, M.: «Reubicando la declaración de fallido», *cit.*, pg. 33.

En este sentido, la Audiencia Nacional considera válida la declaración de responsabilidad dictada en su día, siempre que se descuente el importe obtenido por la realización de los bienes aparecidos. Así lo declaró el Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 19 de diciembre de 2.002 (JT 2002\1867), el cual dispuso lo siguiente: *«el hecho de que con posterioridad a tal acto de declaración de falencia, pudiese aparecer algún bien de la empresa deudora principal susceptible de traba y embargo, tal circunstancia no implica en modo alguno que se produzca por ello la nulidad del repetido acuerdo sobre fallido, sino que su única consecuencia directa e inmediata es la de que se rebaje la responsabilidad por deudas tributarias de la entidad afectada (y en su caso, de la responsabilidad subsidiaria derivada) en la cantidad correspondiente a la realización de dicho bien, que es lo que ha ocurrido precisamente en este caso al haber reducido aquella Dependencia de Recaudación la cantidad reclamada al recurrente a la cifra de 16.999.945 pesetas, en virtud de un embargo por la cifra de 3.090.000 pesetas practicado después del acuerdo de fallido que se viene comentando»*.

En sentido inverso, el artículo 124.6 del RGR añade que «*si el deudor principal o los responsables solidarios fueran insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro*». De este modo, la Administración tributaria podrá declarar fallidos en origen al deudor principal y los responsables solidarios por insolvencia parcial, derivando al responsable subsidiario, únicamente, parte de la deuda tributaria pendiente. Si el deudor principal y los responsables solidarios, por las razones que fueren, no pudieran satisfacer el importe de la deuda que les corresponde, la Administración tributaria podrá, con posterioridad a la primera declaración de responsabilidad, declararlos nuevamente fallidos por el importe de la deuda no derivado en origen. Seguidamente, derivará al responsable subsidiario por levantamiento del velo el importe de la deuda inicial más el importe no derivado en principio, y sí con posterioridad.

Finalmente, GALÁN RUIZ distingue también la insolvencia técnica, la cual tiene lugar «*cuando existan bienes o derechos conocidos pero no puedan ser realizados*».⁷¹⁹ A nuestro juicio, la insolvencia técnica no constituye, valga la redundancia, un grado de insolvencia, pues no atiende al grado de satisfacción del crédito tributario. La insolvencia que resulte de no haber realizado los bienes y derechos del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios será siempre total-técnica o parcial-técnica, constituyendo un añadido a los verdaderos grados de insolvencia.

Tanto la insolvencia total-técnica como la parcial-técnica son contrarias al beneficio de excusión de que goza el responsable subsidiario, pues permiten declarar fallidos a los deudores primarios existiendo bienes y/o derechos realizables en sus patrimonios. No obstante, opinamos que el beneficio de excusión de los responsables subsidiarios debe ajustarse a la realidad, permitiendo declarar fallidos al deudor principal y los responsables solidarios cuando sus bienes y/o derechos no hayan podido

⁷¹⁹ GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 178.

realizarse por quedar desiertas las subastas o no interesarle su adjudicación a la Hacienda Pública.

2.1.1.3.- Notificación.

Otra cuestión que plantea la declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios es si existe obligación de notificarla al responsable subsidiario y a los señalados deudores primarios. Ni la LGT ni el RGR se refieren a la notificación de la declaración de fallido, limitándose a señalar que para dirigirse contra el responsable subsidiario habrá que declarar antes la insolvencia del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.⁷²⁰

Sobre la cuestión de si hay que notificar la declaración de fallido al deudor principal y los responsables solidarios la respuesta es negativa. Para dichos obligados tributarios sus declaraciones de fallido son tan sólo el presupuesto de una acción ajena, aquella que se dirige contra el responsable subsidiario. Por esta razón, tanto la doctrina administrativa como jurisprudencial niegan que haya que notificar sus propias declaraciones de fallido a los señalados deudores primarios.⁷²¹

⁷²⁰ Véanse los artículos 41.5 y 176 de la LGT.

⁷²¹ Al respecto, el Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de julio de 2.013 (JUR 2013\288322) declaró que *«ha de señalarse que el acto de declaración de fallido de la deudora principal no precisa ser notificado a los interesados en cuanto solo es un acto de carácter interno que desencadena la baja del crédito tributario o la apertura de procedimientos con otros obligados tributarios, sin que ello suponga indefensión alguna de los afectados por esa declaración, ya que siempre podrán oponerse a la misma con ocasión de impugnar los concretos acuerdos de derivación de responsabilidad, como así ha sucedido»*.

Esta misma línea siguió la Resolución del TEAC de 1 de marzo de 2.007 (JT 2007\1167), F. 2.º, la cual dispuso lo siguiente: *«la declaración de fallido es el punto de partida para «indagar» la posible existencia de otros responsables (subsidiarios) al pago de las deudas pendientes y el inicio de la tramitación del correspondientes expediente de derivación de responsabilidad; no siendo la notificación de dicha declaración de fallido al deudor principal ni al posible deudor/responsable subsidiario una exigencia formal del procedimiento de recaudación»*.

En cambio, el presunto responsable subsidiario tiene interés directo en conocer cómo se ha substanciado el procedimiento de apremio frente al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios, ya que tiene derecho a impugnar el fallido de los mismos y anular la declaración de la responsabilidad subsidiaria.⁷²² Para ello, dispondrá de los expedientes de los señalados deudores primarios durante el trámite de audiencia, pudiendo formular alegaciones y/o recurrir la declaración de la responsabilidad sobre la base de la información obrante en los mismos.⁷²³

Aún cuando el trámite de audiencia permita examinar la declaración de fallido de los señalados deudores primarios, consideramos que dicha declaración debería notificarse al responsable subsidiario⁷²⁴, pues constituye el presupuesto que habilita el inicio del procedimiento frente al mismo y posibilita el beneficio de excusión del que goza. Se trata, por tanto, de un trámite que reviste tanta importancia como la comunicación de inicio del procedimiento o la declaración de la responsabilidad tributaria, actos que sí deben notificarse al responsable subsidiario.

En los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, la declaración de fallido incluso articula el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial del levantamiento del velo que los inspira.⁷²⁵ Por esta razón, insistimos en la necesidad de notificar expresamente al responsable tributario por levantamiento del velo la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, pues se trata de un elemento esencial en la configuración de los señalados supuestos.

⁷²² SANTOLAYA BLAY, M.: «Reubicando la declaración de fallido», *cit.*, pg. 31.

⁷²³ Se ha referido a este extremo la STSJ de Murcia de 25 de julio de 2.012 (JUR\2012\318754), la cual señaló que «no se le ha causado indefensión [al responsable subsidiario] por el hecho de que no conste en el expediente que la liquidación o las actuaciones seguidas en la vía de apremio, no se le notificaran personalmente, y ello porque se le concedió un trámite de audiencia».

⁷²⁴ En este sentido, compartimos la opinión de GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 189, y CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria*, *cit.*, pg. 173.

⁷²⁵ CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 111.

2.1.2.- Comunicación de inicio.

Declarados fallidos el deudor principal y, si los hubiere, los responsables solidarios, la Administración tributaria deberá, según el artículo 124.1 del RGR, comunicar el inicio del procedimiento para exigir la responsabilidad al presunto responsable tributario por levantamiento del velo. Se trata de un documento redactado en términos potenciales, por respeto al principio de presunción de inocencia, pues el administrado, mientras no se declare su responsabilidad al término del procedimiento, será tan sólo presunto responsable.⁷²⁶

El inicio del procedimiento frente a los responsables siempre será de oficio⁷²⁷, mediante acuerdo del órgano de recaudación competente⁷²⁸, conclusión que alcanzamos en virtud de los artículos 61.2 del RGR y 174.2 de la LGT. El artículo 61.2 del RGR exige situar el inicio del procedimiento frente al responsable tributario por levantamiento del velo con posterioridad a la declaración de fallido del deudor principal y los responsables solidarios. Por su parte, el artículo 174.2 de la LGT dispone que la competencia para dictar el acto de declaración de responsabilidad, siempre que tenga lugar en período ejecutivo de pago, corresponderá al órgano de recaudación, luego el órgano competente para iniciar, substanciar y terminar el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo será el órgano de recaudación de que se trate.

El acuerdo que inicia el procedimiento de responsabilidad es un acto de trámite no cualificado, el cual habrá que notificar al presunto responsable, y deberá referirse, al

⁷²⁶ Así, SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, cit., pg. 38.

⁷²⁷ ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración...», cit., pgs. 565 - 566.

⁷²⁸ Según BLÁZQUEZ LIDOY, «en el caso de los responsables subsidiarios sólo pueden derivar la responsabilidad los órganos de recaudación, mientras que para los responsables solidarios tanto los de Inspección (art. 71 del RGIT), si la declaración es anterior al vencimiento del período voluntario, como los de recaudación, si es posterior, son competentes. De hecho, a nuestro juicio, el artículo 174.2, ubicado en el procedimiento común para ambos supuestos de responsabilidad, debería haberse incluido dentro del artículo 175, referido exclusivamente a los responsables solidarios». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003...», cit., pg. 10.

menos, al importe perseguible, los hechos presuntamente determinantes de la responsabilidad y los preceptos que fundamentan la misma.⁷²⁹ Asimismo, opinamos que la declaración de fallido debería incorporarse al referido acuerdo de inicio, y no a la declaración de la responsabilidad, ya que el presunto responsable podrá formular alegaciones contra la misma durante el trámite previo de audiencia. Además, la declaración de fallido constituye realmente el presupuesto del inicio del procedimiento frente al responsable subsidiario, y no de la declaración de la responsabilidad, pues sólo cuando se declare la insolvencia de los deudores primarios podrá la Administración tributaria dirigirse contra el responsable subsidiario.

De los indicados extremos, el presunto responsable sólo podrá impugnar al inicio del procedimiento el fundamento normativo en que se apoya el mismo, pues dicho administrado orientará sus esfuerzos enervantes sobre la dirección jurídica trazada por la propia Administración tributaria, no pudiendo ésta variar la indicada dirección sin causar indefensión al administrado. En cambio, no podrá impugnar en el señalado momento procesal el importe perseguible, pues el presunto responsable podrá hacerlo más adelante, mediante el recurso o reclamación que interponga contra el acto de declaración de la responsabilidad.⁷³⁰

La comunicación de inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad despliega tres importantes efectos:⁷³¹ en primer lugar, tratándose de un acto tendente a la recaudación de la deuda con conocimiento del obligado tributario, interrumpe, según el artículo 68.2.a) de la LGT, la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Logrado el efecto interruptivo para el responsable tributario, éste se extiende a los demás obligados al pago, en nuestro caso al deudor principal y los responsables

⁷²⁹ SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad...», *cit.*, pg. 143.

⁷³⁰ Así lo subraya SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, *cit.*, pgs. 38 - 39.

⁷³¹ *Ibid.*, pg. 38.

solidarios.⁷³² Obviamente, para que dicho efecto interruptivo pueda lograrse, la interrupción debe poderse conseguir en dicho instante, es decir, al tiempo de la comunicación de inicio. Esto exige que la comunicación sea practicada antes de transcurridos cuatro años desde la última actuación, igualmente interruptiva del cobro, llevada a cabo sobre cualquiera de los demás obligados al pago.⁷³³

En segundo lugar, la comunicación de inicio del procedimiento para exigir la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo que la Administración debe notificar al presunto responsable determina, según el artículo 104.1.a) de la LGT, el *dies a quo* del cómputo del plazo de seis meses que tiene la Administración tributaria para la substanciación del procedimiento.

En tercer y último lugar, el acuerdo de inicio del procedimiento perpetúa el presupuesto de responsabilidad del mismo, pues una vez fijado no podrá variarse sin causar indefensión al presunto responsable. Quiere ello decir que si el inicio descansa en el artículo 43.1.g) o h) de la LGT, no puede posteriormente efectuarse la declaración sobre la base de otro supuesto de responsabilidad, pues ello causaría indefensión al interesado.⁷³⁴

⁷³² Véase el artículo 68.8 de la LGT.

⁷³³ Al respecto, el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 15 de diciembre de 2.011 (RJ 2012\2816) declaró que «en la actual LGT/2003 (RCL 2003, 2945) es el artículo 67.2, último párrafo, el que se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios, que empieza a contarse, precisamente, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios. Criterio que no supone diferencia sustancial con respecto al mantenido de acuerdo con las previsiones del régimen de la anterior LGT/1963, que consideraba *dies a quo* la actuación por la que producía la declaración de fallidos de deudores principales y, en su caso, solidarios conforme al artículo 164RGR/1990" (FD Sexto). [En igual sentido, Sentencias de 17 de octubre de 2007 (casación 4803/2002), FD Segundo; de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/2003), FD Sexto; de 25 de abril de 2008 (RJ 2008, 2485) (rec. cas. núms. 8361/2002 y 6815/2002), FD Cuarto; de 1 de marzo de 2010 (RJ 2010, 4163) (rec. cas. núm. 7493/2004), FD Segundo; y de 7 de julio de 2010 (RJ 2010, 6087) (rec. cas. núm. 3520/2005), FD Cuarto]».

⁷³⁴ Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2.000 (JT 2000\1118), el cual declaró lo siguiente: «El acuerdo impugnado se funda para imputar la responsabilidad solidaria a los recurrentes en el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, según el cual "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria". No obstante lo cual, cuando notifica la iniciación del expediente, la Dependencia de Recaudación, lo hace por derivación de responsabilidad subsidiaria como administradores de la sociedad [...] al amparo de los artículos 14 del Reglamento General de Recaudación, y 40.1 de la Ley

Si contra el deudor principal se hubiera substanciado un procedimiento concursal, el inicio del procedimiento frente al responsable tributario por levantamiento del velo dependerá, en gran medida, del discurrir del concurso de acreedores frente al mismo. A este asunto dedicaremos el epígrafe 3 del presente capítulo, dada la amplitud y complejidad de la materia.

2.2.- TRÁMITE DE AUDIENCIA.

El trámite de audiencia previa al acto de declaración de la responsabilidad es el resultado de aplicar al procedimiento frente a los responsables, tanto solidarios como subsidiarios, el derecho que tiene el obligado tributario, en virtud del artículo 34.1.m) de la LGT, «*a ser oído en el trámite de audiencia*». Constituye una garantía para el presunto responsable, pues tendrá conocimiento de la eventual derivación de la responsabilidad antes de la declaración de la misma, permitiéndole formular las alegaciones que estime oportunas en dicha fase procesal previa.⁷³⁵

Se trata de un requisito del procedimiento frente a los responsables tributarios relativamente reciente, el cual no contemplaba la redacción original de la LGT de 1.963, incluyéndose posteriormente en su artículo 37.4 por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio⁷³⁶, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.⁷³⁷ No obstante, hasta la

General Tributaria, y los ahora recurrentes presentaron sus correspondientes alegaciones, tendentes a impugnar la referida responsabilidad subsidiaria, por lo que no puede después la Administración, dictar un acuerdo declarándoles responsables solidarios al amparo de otro precepto, como es el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria, ya que ello situaría a los reclamantes en una clara situación de indefensión».

⁷³⁵ CHECA GONZÁLEZ, C.: «Responsables tributarios subsidiarios: Aspectos sustantivos y procedimentales para declarar esta responsabilidad, y examen de la extensión, o no, de la misma a las sanciones», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2008 (BIB 2007\2323), pg. 2.

⁷³⁶ B.O.E. de 22 de julio de 1.995, núm. 174, pgs. 22611 a 22626.

⁷³⁷ Sorprende que la Exposición de Motivos de la LGT de 1.963 se refiriera al trámite de audiencia previa a los responsables subsidiarios sin que dicho trámite tuviera reflejo expreso en el texto de la Ley: «*Para la derivación del procedimiento recaudatorio desde el sujeto pasivo en primer lugar llamado, a quienes adquieren esta condición por vía de responsabilidad de segundo grado o subsidiaria,*

entrada en vigor de la referida Ley, dicha ausencia quedó cubierta a través de los artículos 91 de la LPA y 84.1 de la LRJPAC.⁷³⁸

Actualmente, el trámite de audiencia previa al acto de declaración de la responsabilidad se regula en los artículos 41.5 de la LGT y 124.1.2º del RGR. El artículo 41.5 de la LGT establece que *«la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley»*. Por su parte, el artículo 124.1.2º del RGR dispone que *«el trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo»*.⁷³⁹

El hecho de que existan dos procedimientos de declaración de la responsabilidad tributaria, el abreviado y el ordinario, incide sobre el trámite de audiencia previa al acto de declaración de la misma. Así, si la Administración tributaria optara por el procedimiento abreviado, deberá ofrecer el trámite de audiencia al presunto responsable junto con la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento. En cambio, si la Administración optara por el procedimiento ordinario, habrá de ofrecer el trámite de audiencia al presunto responsable una vez le ha sido notificado el acuerdo de inicio del

exige la Ley la formación de sumario expediente administrativo, con audiencia del presunto responsable, y la reducción del débito al importe inicialmente liquidado.

En esta materia, pues, da la Ley un paso decisivo en la reducción de responsabilidades de segundo grado, sea o no personales, o subjetivas, y además ofrecen a los presuntos responsables las garantías jurídicas que se desprenden de un procedimiento claro y taxativo».

⁷³⁸ GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 196.

⁷³⁹ Con anterioridad al RGR, y estando ya vigente la LGT, se aplicaba el indeterminado artículo 99.8.2º de la mencionada Ley, el cual se refiere al tiempo que debe durar el trámite de audiencia, el cual *«no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15»*. Este artículo 99.8.2º de la LGT sustituyó, a su vez, a la previsión genérica contenida en el artículo 84.2 de la LRJPAC, el cual se refiere al trámite de audiencia en vía administrativa, y dispone que *«los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes»*.

procedimiento, cuando disponga de todos los antecedentes sobre la realización del presupuesto de la responsabilidad.⁷⁴⁰

En ambos casos, el ofrecimiento del trámite de audiencia incorpora siempre una propuesta de resolución, frente a la cual el presunto responsable podrá formular las alegaciones que considere convenientes, durante el plazo de 15 días que se abre con el señalado ofrecimiento. Además, si la Administración tributaria difiriera el ofrecimiento del trámite de audiencia respecto de la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad, el presunto responsable podrá formular alegaciones durante la horquilla de tiempo que transcurre desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento hasta la notificación del ofrecimiento del trámite de audiencia.⁷⁴¹ Sobre estas alegaciones previas deberá pronunciarse la Administración competente.⁷⁴²

Lo habitual es que el procedimiento de derivación de la responsabilidad conste de un sólo trámite de audiencia. No obstante, se podrán ofrecer al presunto responsable tantos trámites de audiencia como nuevos elementos de hecho deban ponerse en su conocimiento, sin que ello suponga la alteración del plazo máximo de duración del procedimiento. Si la Administración tributaria incorporara a la declaración de la responsabilidad circunstancias no informadas en el trámite de audiencia causaría indefensión al presunto responsable.⁷⁴³

⁷⁴⁰ Véase el epígrafe 5 del presente capítulo.

⁷⁴¹ Efectivamente, el presunto responsable podrá formular alegaciones con anterioridad al trámite de audiencia, dado que el artículo 174.3 de la LGT establece que «*el trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria*».

⁷⁴² ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración...», *cit.*, pg. 576.

⁷⁴³ En este sentido, SANTOLAYA BLAY afirma que «*el diferimiento del trámite de audiencia hasta el momento en que el órgano actuante disponga de todos los antecedentes relevantes es fundamental, puesto que cualquier utilización en la resolución de datos no puestos de manifiesto al interesado le provocaría indefensión y, en consecuencia, abocaría al procedimiento a su anulabilidad. Por ello, si sobrevenidamente se tiene acceso a unos antecedentes que no pudieron ser ofrecidos en su momento, habrá que ofrecerlos ahora, a través de un segundo trámite de audiencia. Los eventuales sucesivos trámites serán, en todo caso, dentro del mismo procedimiento, y no supondrán descuento alguno del*

El plazo de audiencia previa al presunto responsable es único para la comparecencia ante la unidad administrativa, vista del expediente, obtención de copias⁷⁴⁴ y formulación de alegaciones⁷⁴⁵, y se computará, en virtud del artículo 48.1.1º de la LRJPAC, según días hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos.⁷⁴⁶

El responsable tributario deberá disponer del expediente completo, es decir, de los expedientes seguidos frente al deudor principal y frente a él mismo, dado que podrá impugnar, según el artículo 174.5 de la LGT, «*el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto*». De no ser así, se le estaría ocasionando indefensión.⁷⁴⁷

plazo máximo de su resolución». SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, cit., pgs. 39 - 40.

⁷⁴⁴ Al respecto, el artículo 99.4 de la LGT dispone que «*el obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución*».

⁷⁴⁵ No obstante, si la Administración tributaria difiriera el ofrecimiento del trámite de audiencia respecto de la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad, tal y como hemos afirmado en este mismo epígrafe, el presunto responsable podrá también, según el artículo 174.3 de la LGT, formular alegaciones durante la horquilla de tiempo que transcurre desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento hasta la notificación del ofrecimiento del trámite de audiencia.

⁷⁴⁶ Vid. SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad...», cit., pg. 144.

⁷⁴⁷ GALÁN RUIZ, J.: *op. cit.*, pg. 195.

No obstante, conviene precisar que la ausencia en el expediente de la declaración de fallido del deudor principal no invalida el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, pues se trata de un mero defecto formal. Así lo declaró el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 18 de octubre de 2.010 (RJ 2010\7392): «*Debemos comenzar por indicar que la circunstancia de que la declaración de fallido no conste en el expediente no significa que no existiera. Si el interesado entendía que el expediente administrativo estaba incompleto debía haberlo alegado así, sin que nada le impidiera, al amparo del artículo 55 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, solicitar la ampliación del expediente administrativo, como esta misma Sección dijo en la sentencia de 5 de mayo de 2010 (casación 357/05, FJ 4º); sin embargo, no lo hizo. Siendo así, la ausencia en el expediente de la declaración de fallido del deudor principal no invalida el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, se trata de un mero defecto formal que no impidió al recurrente alegar cuanto estimó oportuno sobre la responsabilidad subsidiaria declarada como administrador de Andalucía Mar, S.A.*».

En la actualidad, el trámite de audiencia se está comenzando a evacuar electrónicamente, en virtud de la Ley 11/2007, de 22 de junio⁷⁴⁸, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.⁷⁴⁹ Este sistema permite crear un expediente electrónico que incorpora la documentación del procedimiento, pudiendo el responsable visualizarlo en internet mediante una clave que la Administración tributaria le proporciona al efecto. Este modo de proceder facilita el trámite de audiencia y evita la necesidad de comparecer y solicitar vista y copia del expediente.

Si el trámite de audiencia se desarrollara según el procedimiento tradicional, el tiempo que transcurre desde que el interesado solicita copia del expediente hasta que la Administración tributaria hace entrega de la misma debe descontarse del plazo de 15 días que el artículo 124.1.2º del RGR concede al presunto responsable para el trámite de audiencia. Este descuento, sin embargo, no amplía el plazo máximo de duración del procedimiento, pues dicha demora depende exclusivamente de la Administración.⁷⁵⁰

En virtud del artículo 95 del RGAT⁷⁵¹, el obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, durante la puesta de manifiesto del mismo. Las copias se entregarán en las oficinas del órgano actuante, extendiéndose diligencia que contendrá los documentos cuyas copias se entregan, el número de folios y su recepción por el obligado tributario. La copia se

⁷⁴⁸ B.O.E. de 23 de junio de 2.007, núm. 150, pgs. 27150 a 27166.

⁷⁴⁹ De hecho, el epígrafe I de la Exposición de Motivos de la señalada Ley se refiere expresamente al trámite de audiencia, e indica que *«la Ley consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación correlativa para tales Administraciones. El reconocimiento de tal derecho y su correspondiente obligación se erigen así en el eje central del proyecto de Ley. Pero en torno a dicho eje es preciso abordar muchas otras que contribuyen a definir y concretar el alcance de ese derecho. Así, por ejemplo, tal derecho se hace efectivo de modo real mediante la imposición, al menos en el ámbito de la Administración General del Estado y en los términos de la ley, de la obligación de poner a disposición de ciudadanos y empresas al menos un punto de acceso general a través del cual los usuarios puedan, de forma sencilla, acceder a la información y servicios de su competencia; presentar solicitudes y recursos; realizar el trámite de audiencia cuando proceda; efectuar pagos o acceder a las notificaciones y comunicaciones que les remitan la Administración Pública»*. (El subrayado es nuestro).

⁷⁵⁰ ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración...», *cit.*, pg. 576.

⁷⁵¹ Recordemos que el RGAT se aplicará al procedimiento frente al responsable tributario cuando no disponga nada la LGT ni el RGR. Vid. *Supra*, epígrafe 2 del presente capítulo.

limitará a aquellos extremos que puedan ser impugnados por el interesado, es decir, al expediente del deudor principal y al suyo propio, pero no al de otros corresponsables.

Por su parte, el artículo 99.4 de la LGT impide la copia de aquellos documentos que «afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente». Este precepto concreta por vía negativa el derecho que tienen los obligados tributarios a que sus datos sean tratados con la reserva debida.⁷⁵²

El artículo 91 del RGAT permite ampliar el plazo de 15 días que el artículo 124.1.2º del RGR otorga al trámite de audiencia previa al acto de declaración de la responsabilidad. Para ello, el presunto responsable deberá solicitarlo al órgano que corresponda la tramitación del procedimiento, el cual podrá conceder una prórroga que no exceda de la mitad del indicado plazo. Para que la solicitud prospere, según el apartado 3 del señalado artículo 91 del RGAT, será necesario que se curse con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar, que se justifique la concurrencia de circunstancias que aconsejen la ampliación y que no se perjudiquen derechos de terceros.

Finalmente, de los posibles retrasos que pudieran tener lugar durante el trámite de audiencia al presunto responsable, los únicos no computables a efectos del trámite, pero sí a efectos de incluirlos en el plazo de resolución, según el artículo 104.2.2º de la LGT *a sensu contrario*, son los causados por la propia Administración.⁷⁵³

⁷⁵² Vid. Artículo 34.1.i) de la LGT.

A juicio de SANTOLAYA BLAY, no cabe invocar como excepción a dicha reserva «*que el responsable es, en última instancia, el deudor principal bajo un ropaje jurídico distinto porque: 1) Ello no siempre es cierto [art.42.2, letras b y c)]; 2) Aunque lo sea, si la Administración se ve obligada a aceptar la fictio iuris de la personalidad jurídica diferenciada -que sólo puede enervar vía responsabilidad, pero no aplicando directamente la doctrina del levantamiento del velo-, esa misma carga procesal debe operar para el interesado*». SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, cit., pgs. 40 - 41.

⁷⁵³ *Ibid.*, pg. 40.

2.3.- DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.

Declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, comunicado el inicio del procedimiento para exigir la responsabilidad y concluido el trámite de audiencia al presunto responsable, el órgano de recaudación competente deberá, según el artículo 176 de la LGT, declarar la responsabilidad del hasta entonces presunto responsable tributario por levantamiento del velo. Se trata de un acto que produce un doble efecto: *«meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad»*.⁷⁵⁴

Según el apartado 4 del artículo 174 de la LGT, la notificación del acto de declaración de la responsabilidad al responsable deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a. Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b. Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c. Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable».

La Administración tributaria deberá motivar el acto de declaración de la responsabilidad, considerándose cumplido dicho requisito siempre que la declaración contenga una descripción de los hechos que permitan subsumirlos en el presupuesto de

⁷⁵⁴ Así lo dispusieron las SSTS de 28 de septiembre de 2.011 (RJ 2012\953), 14 de mayo de 2.009 (RJ 2009\4448) y 25 de abril de 2.008 (RJ 2008\4968), las cuales declararon que *«puede afirmarse que aunque la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, esa obligación no puede hacerse efectiva, no es exigible, en ese momento; consecuentemente, el acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad»*.

la responsabilidad que trata de declararse. En la práctica, este requisito se cumple distinguiendo los fundamentos de hecho de los fundamentos de derecho, los cuales anteceden a la parte dispositiva de la resolución.⁷⁵⁵

De este modo, se informa al responsable para que decida si asumir la deuda que se le deriva o impugnar la declaración de la responsabilidad sobre la base del artículo 174.5 de la LGT, ya sea por la errónea cuantificación de la deuda o por defectos en el procedimiento de derivación frente al mismo.

El artículo 174.4 de la LGT, a diferencia del artículo 37.4 de la LGT de 1.963, exige que la notificación del acto de declaración de la responsabilidad al responsable contenga tan sólo indicación de las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de hecho habilitante.⁷⁵⁶ En cambio, el artículo 14.2 del RGR de 1.990, precepto al que remitía el artículo 37.4 de la LGT de 1.963, obligaba a que la notificación del acto de declaración de la responsabilidad al responsable contuviera «*los elementos esenciales de la liquidación*», es decir, la base, tipo, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.⁷⁵⁷ Se trata de un cambio comprensible, pues el trámite de audiencia permite recabar cuanta

⁷⁵⁵ SANTOLAYA BLAY opina, a nuestro juicio muy acertadamente, que son «*elementos mínimos inexcusables de una motivación aceptable todos aquellos cuya omisión impida al interesado subsumir – mediante un razonamiento coherente, exento de fisuras lógicas- los hechos probados en el presupuesto normativo sobre cuya base haya sido substanciado el procedimiento*». SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad...», *cit.*, pg. 146.

⁷⁵⁶ Sobre la motivación del acto de declaración de la responsabilidad, el Fundamento de Derecho Sexto de la SAN de 9 de diciembre de 2.013 (JUR 2013\380622) dispuso lo siguiente: «*Por último, sobre la falta de motivación que asimismo se alega, debe manifestarse que esta Sala considera que el acto de derivación de responsabilidad en debate, a través de sus 16 folios, cumple de manera suficiente los requisitos de contenido exigidos por los arts. 41.5 y 174.4 de la vigente Ley General Tributaria, pues tales preceptos no requieren más que la constancia del alcance y extensión de la responsabilidad. Y en el caso en debate este requisito no se considera incumplido en absoluto, ya que figura en dicho documento de manera expresa la historia registral de la entidad deudora, el origen de las deudas, y las actuaciones del procedimiento de apremio, además de la contestación en los Fundamentos de Derecho a las alegaciones efectuadas por el interesado en el trámite de alegaciones previo. Por lo que, teniendo en cuenta que éste ha tenido la facultad de disponer y examinar a voluntad, con carácter previo a dictarse el acto de derivación, el expediente administrativo, así como que su condición de administrador de la Sociedad deudora no le permite invocar el desconocimiento de las deudas tributarias de la misma por los periodos durante los que ostentó tal condición, no se considera que haya existido la indefensión que denuncia. Por lo que procede, en definitiva, la confirmación de la resolución del TEAC impugnada, así como de los actos administrativos de los que trae causa, al considerarse ajustados a derecho*».

⁷⁵⁷ Se refirió a los elementos esenciales de la liquidación el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2.001 (JUR\2001\231235).

información se precise sobre dichos extremos. Su incorporación al acto de declaración de la responsabilidad resultaría, por tanto, redundante.

El artículo 104.1 de la LGT obliga a que la Administración tributaria notifique el acto de declaración de la responsabilidad al responsable en el plazo máximo de 6 meses, dado que el procedimiento frente a los responsables no dispone de un plazo de caducidad específico. Este plazo se contará desde la comunicación de inicio del procedimiento hasta el primer intento de notificación del acto de declaración de la responsabilidad.⁷⁵⁸

Si la Administración tributaria no observara el plazo máximo de 6 meses para la substanciación del procedimiento frente a los responsables, dicho procedimiento caducará, y se tendrá por inexistente, como si nunca se hubiera iniciado. La caducidad del procedimiento supone que la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento al presunto responsable no interrumpa la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda al mismo.⁷⁵⁹ No obstante, nada impide que la Administración pueda interrumpir nuevamente la prescripción del derecho para exigir el pago de la deuda al presunto responsable, siempre que el señalado derecho no haya prescrito.⁷⁶⁰

Caducado el procedimiento iniciado en primer lugar sin que haya prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda al presunto responsable, e iniciado un segundo procedimiento de derivación de la responsabilidad que interrumpa la prescripción del indicado derecho, la Administración tributaria podrá emplear en el segundo procedimiento la documentación que hubiese del primero, mediante diligencia que ordene su incorporación formal al mismo. La comunicación de inicio del segundo procedimiento deberá permitir al presunto responsable dar por reproducidas las

⁷⁵⁸ Véase el artículo 104.2 de la LGT.

⁷⁵⁹ Vid. Artículo 104.5 de la LGT.

⁷⁶⁰ ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración...», *cit.*, pg. 584.

alegaciones que formuló en el procedimiento caducado. Para que las alegaciones formuladas en el primer procedimiento surtan efectos en el segundo, el presunto responsable deberá comunicarlo a la Administración tributaria de modo expreso.⁷⁶¹

Según el artículo 104.2 de la LGT, no se incluirán en el cómputo del plazo de 6 meses que tiene la Administración para dictar el acto de declaración de la responsabilidad los períodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria. De los períodos de interrupción justificada se ocupa el artículo 102 del RGAT, mientras que de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria el artículo 104 del mismo cuerpo legal. Para que estos retrasos descontables produzcan efectos, la Administración tributaria deberá dejar constancia de los mismos mediante diligencia.⁷⁶²

Hasta la declaración de la responsabilidad tributaria el órgano de recaudación competente podrá adoptar las medidas cautelares que estime convenientes, siempre que existan indicios racionales de que, en otro caso, el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado.⁷⁶³ Sin embargo, las señaladas medidas no podrán adoptarse mientras la Administración tributaria no declare fallidos a los deudores primarios e inicie el procedimiento frente al responsable⁷⁶⁴, demora que impedirá asegurar el crédito tributario debidamente, pues durante ese ínterin de tiempo el presunto responsable podrá vaciar su patrimonio.

⁷⁶¹ SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad...», *cit.*, pgs. 147 - 148.

⁷⁶² *Ibid.*, pg. 144.

⁷⁶³ Véanse los artículos 41.5 y 81.1 de la LGT.

⁷⁶⁴ Al respecto, ARIAS ABELLÁN sostiene que «no cabe la menor duda de que la posibilidad prevista en el [artículo 41.5 de la LGT] puede adoptarse por la Administración competente una vez iniciado formalmente delante del responsable y antes de su terminación, tal y como establece la propia Ley General Tributaria. Es decir, no se trata de una medida que pueda ser adoptada cuando se actúa exclusivamente con el deudor principal sino que es necesario que se haya iniciado el procedimiento respecto del responsable de acuerdo con el artículo 124.1, párrafo primero, del Reglamento General de Recaudación porque sólo así se explica que se le atribuyan a los órganos competentes las facultades de adopción de las propias medidas cautelares y de realización de actuaciones de investigación de acuerdo con lo previsto en los artículos 142 y 162 de la Ley». ARIAS ABELLÁN, M^o.D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración...», *cit.*, pg. 577.

No obstante, el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios reincidentes permitirán anticipar la adopción de medidas cautelares sobre el responsable tributario por levantamiento del velo, pues se podrán declarar fallidos sobre la base del procedimiento de apremio substanciado con anterioridad⁷⁶⁵, sin necesidad de iniciar uno nuevo.⁷⁶⁶ Esta posibilidad sólo cabrá en el caso del artículo 43.1.h) de la LGT, pues el agotamiento patrimonial del deudor principal persona jurídica supondrá su extinción.⁷⁶⁷

Si el órgano de recaudación incumpliera su deber de vigilar la posible solvencia sobrevendida de los declarados fallidos⁷⁶⁸, el presunto responsable podrá formular alegaciones e, incluso, impugnar la posterior declaración de responsabilidad. Además, el presunto responsable que no fuera declarado como tal con posterioridad podrá ejercer una acción de responsabilidad patrimonial contra la Administración, en virtud del artículo 139 de la LRJPAC, debiendo probar que las medidas cautelares le han causado un perjuicio patrimonial.⁷⁶⁹

Finalmente, contra el acto de declaración de la responsabilidad el responsable podrá interponer, en virtud del artículo 174.5 de la LGT, recurso o reclamación para impugnar el presupuesto de hecho habilitante y/o las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. Para ello, podrá referirse a la liquidación que se le deriva, al fundamento de la responsabilidad y/o al procedimiento de derivación⁷⁷⁰, sin límite de causas.⁷⁷¹ Asimismo, podrá impugnar también la sanción que alcanza la

⁷⁶⁵ Según el artículo 62.4 del RGR, «declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago».

⁷⁶⁶ SALTOLAYA BLAY, M.: «La responsabilidad tributaria: un potente instrumento administrativo de lucha contra el fraude recaudatorio», *Carta Tributaria: Monografías*, núm. 3, 2010, pg. 21.

⁷⁶⁷ Supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT.

⁷⁶⁸ Vid. Artículo 63.1 del RGR.

⁷⁶⁹ BOSCH CHOLBI, J.L.: *op. cit.*, pg. 48.

⁷⁷⁰ CALVO VÉRGEZ, J.: «La impugnación del acto de derivación...», *cit.*, pg. 78.

⁷⁷¹ No podrá el responsable referirse, sin embargo, a los derechos personalísimos de otros obligados tributarios. En este sentido, el Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2.005 (JUR 2006\107570) declaró «que por el recurrente se alega,

responsabilidad, en las mismas condiciones que la liquidación derivada, aun cuando el señalado precepto no se refiera expresamente a las sanciones.⁷⁷²

El artículo 174.5 de la LGT alude a las liquidaciones firmes, referencia que no pretende una *conditio iuris* para la interposición del recurso o reclamación, sino simplemente limitar las consecuencias derivadas de la estimación del recurso.⁷⁷³ De este modo, las consecuencias de la resolución que estime el recurso o reclamación interpuesto por el responsable alcanzarán únicamente a los obligados tributarios cuyas

igualmente, falta de la debida representación exigible en el apoderado comparecido en las Actas de Conformidad levantadas, al deudor principal, y al respecto, si bien, el art. 37.4 de la LGT, confiere a que se le deriva la responsabilidad, el derecho de ejercer todas las acciones que pudiera, en su caso, ejercer el sujeto pasivo, este derecho a la subrogación no puede extenderse a las acciones calificables de personalísimas como es la del apoderamiento para intervenir un representante que solo puede hacerse valer por el representado, pero no por un tercero, y además en el presente caso, el deudor principal, al que se le levantan las Actas, nunca recurrió anteriormente por tal motivo tales Actas y consiguientemente tampoco puede el derivado responsable, ejercitar tal acción, en base a subrogarse en el lugar del inicial sujeto pasivo, por carecer este de tal acción».

⁷⁷² Se refirió al derecho del responsable a impugnar la liquidación y/o la sanción que constituye el presupuesto de la responsabilidad el Fundamento de Derecho Séptimo de la STC de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85), el cual precisó lo siguiente: «Posibilidad de alegar que –debemos precisar ahora–, cuando de los actos de derivación de responsabilidad en el ámbito tributario se trata, debe alcanzar a diversos extremos. En particular, en el supuesto que enjuiciamos, en la medida en que, en virtud del art. 40 LGT (RCL 1963, 2490), se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad –Difo, SA– por las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: en primer lugar, sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (art. 77 LGT); en segundo lugar, en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; y, en tercer lugar, obviamente, debe permitírseles asimismo discutir sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 LGT para derivar la responsabilidad. Precisamente en la línea de lo que acabamos de señalar, el art. 37 LGT establecía que desde la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferirán a los responsables «todos los derechos del deudor principal»; y el art. 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2495), general tributaria, dispone ahora que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad “podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto”, pudiendo como consecuencia de la resolución de dichos recursos o reclamaciones revisarse “el importe de la obligación del responsable”».

⁷⁷³ MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: «El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009, pg. 456.

liquidaciones no hubieran adquirido firmeza, según el artículo 174.5 de la LGT *a sensu contrario*.⁷⁷⁴

Si el responsable precisase del expediente para interponer el recurso o reclamación por no haber comparecido ante el órgano de recaudación competente durante el trámite de audiencia, o para completar la información obtenida durante dicho trámite, podrá comparecer ante el señalado órgano Administrativo durante el plazo de interposición del recurso o reclamación para la puesta de manifiesto del mismo.⁷⁷⁵ Aunque los artículos 223.2 de la LGT y 24 del RGRV⁷⁷⁶ se refieren exclusivamente al recurso potestativo de reposición, entendemos que por analogía podrán aplicarse a las reclamaciones económico-Administrativas, pues sería un sinsentido brindarle al responsable la oportunidad de consultar el expediente únicamente si interpone recurso de reposición, cuando la LGT permite reclamar ante los Tribunales Económico-Administrativos sin necesidad de previo recurso.

3.- LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR LEVANTAMIENTO DEL VELO Y EL CONCURSO DE ACREEDORES.

Tal y como avanzamos con anterioridad⁷⁷⁷, el inicio del procedimiento frente al responsable tributario por levantamiento del velo pudiera depender del concurso de

⁷⁷⁴ Para mayor conocimiento nos remitimos a CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria, cit.*, epígrafe IV, ya que el análisis pormenorizado de este aspecto supondría alejarnos demasiado del objeto de nuestro estudio.

⁷⁷⁵ Según el artículo 24 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRV), «*el órgano competente tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente solicitadas y guarden relación con el acto impugnado*». En el caso del responsable tributario por levantamiento del velo, deberá disponer de los expedientes seguidos frente al deudor principal y frente a él mismo, igual que en el trámite de audiencia, dado que podrá impugnar el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin límite de causa.

⁷⁷⁶ B.O.E. de 27 de mayo de 2.005, núm. 126.

⁷⁷⁷ Vid. *Supra.*, epígrafe 2.1.2 del presente capítulo.

acreedores sustanciado frente al deudor principal y, si los hubiere, frente a los responsables solidario, ya que la deuda tributaria garantizada cabe saldarla durante la tramitación del mismo. En caso contrario, el referido expediente judicial servirá para declarar la insolvencia de los señalados deudores primarios, requisito *sine quan non* podrá declararse la responsabilidad.

La amplitud del concurso de acreedores nos obliga examinar únicamente aquellas actuaciones que inciden directamente sobre el estudio de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo. Un análisis exhaustivo de las señaladas actuaciones supondría alejarnos excesivamente del objeto de nuestro estudio.

Tomando en cuenta lo anterior, el concurso de acreedores bascula sobre tres fases: la fase común de tramitación del concurso, la cual desembocará en la fase de convenio o liquidación, y la fase de calificación del mismo como fortuito o culpable.⁷⁷⁸

La fase común de tramitación del concurso tiene por objeto alcanzar el más exacto conocimiento del estado patrimonial del deudor a través de la determinación de sus masas activa y pasiva.⁷⁷⁹ En la masa activa del concurso se integran los bienes y derechos del concursado con valor patrimonial a la fecha de la declaración del concurso, y aquellos que se reintegren o adquieran hasta la conclusión del mismo. No se incorporarán, sin embargo, los bienes y derechos que, aun teniendo carácter patrimonial, sean legalmente inembargables.⁷⁸⁰

⁷⁷⁸ Según SARAZÁ JIMENA, dicha estructura es consecuencia del principio de «unidad de sistema» (epígrafe II de la Exposición de Motivos de la LC), el cual posibilita que un mismo procedimiento ofrezca varias soluciones, según las circunstancias del caso. SARAZÁ JIMENA, R.: «El convenio del concurso, una visión judicial», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 2, 2005, pg. 1.

⁷⁷⁹ Véase el epígrafe II de la Exposición de Motivos de la LC.

⁷⁸⁰ Vid. Artículo 76.1 y 2 de la LC.

La masa pasiva del concurso, en cambio, estará integrada por los créditos de los acreedores del concursado.⁷⁸¹ Estos créditos se detallarán y cuantificarán a la fecha de solicitud del concurso en la lista de acreedores que debe acompañar al informe de la administración concursal, distinguiendo una relación de los créditos incluidos y otra de los excluidos, ambas ordenadas alfabéticamente. En relación separada se detallarán y cuantificarán los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago, con indicación de sus vencimientos.⁷⁸²

De esta fase examinaremos únicamente cómo se califica la deuda que pudiera derivarse al responsable tributario por levantamiento del velo si fuera insuficiente la masa activa del concurso para satisfacer el importe de la deuda tributaria del deudor principal. Este ejercicio determinará el orden en el que se satisfará el indicado crédito.

Siguiendo el esquema del artículo 58 de la LGT⁷⁸³, los únicos conceptos de la deuda tributaria del deudor principal que se derivan al responsable tributario por levantamiento del velo son la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación

⁷⁸¹ Vid. Artículo 49.1 de la LC.

⁷⁸² Vid. Artículo 94 de la LC.

⁷⁸³ El artículo 58 de la LGT establece que «1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora.

b) Los recargos por declaración extemporánea.

c) Los recargos del período ejecutivo.

d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley».

tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas del apartado 2.d) del señalado artículo. La responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se extenderá también a las sanciones, las cuales no forman parte de la deuda tributaria.

El interés de demora y los recargos del período ejecutivo son conceptos que se añaden al principal de la deuda tributaria del deudor principal en período ejecutivo, luego no se derivan al responsable tributario por levantamiento del velo.⁷⁸⁴

La deuda tributaria del deudor principal que se deriva al responsable tributario del artículo 43.1.g) y h) de la LGT tiene la consideración de crédito con privilegio general hasta el cincuenta por ciento de su importe.⁷⁸⁵ El otro cincuenta por ciento, en cambio, tiene la consideración de crédito ordinario, pues no es un crédito privilegiado ni subordinado.⁷⁸⁶

Si la deuda tributaria del deudor principal fuera por retenciones, el privilegio general se extenderá a su integridad.⁷⁸⁷ Las sanciones que alcanzan la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo tienen la consideración de crédito subordinado.⁷⁸⁸

⁷⁸⁴ De la extensión de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo nos ocuparemos en el epígrafe 3 del capítulo siguiente. Nos remitimos al mismo.

⁷⁸⁵ Vid. Artículo 91.4.º de la LC.

A juicio de PITA GRANDAL y RUIZ HIDALGO, «*la razón del privilegio de los créditos tributarios establecida por la ley descansa en la importancia de los ingresos públicos para la existencia y el funcionamiento del Estado, es decir, la recaudación de los medios pecuniarios necesarios para el cumplimiento de sus fines*». PITA GRANDAL, A.M. y RUIZ HIDALGO, C.: «El crédito tributario en la ley concursal y las técnicas de resolución de conflictos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 70, 2005, pg. 104.

⁷⁸⁶ Según el artículo 89.3 de la LC, «*se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en esta Ley como privilegiados ni como subordinados*».

⁷⁸⁷ Vid. Artículo 91.2.º de la LC.

⁷⁸⁸ Vid. Artículo 92.4.º de la LC.

Los conceptos anteriores tendrán la consideración de crédito con privilegio especial en la medida que estén garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre bienes o derechos hipotecados o pignorados.⁷⁸⁹

El Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 17 de marzo de 2.011, sobre la base de la sentencia del mismo Tribunal de 21 de enero de 2.009⁷⁹⁰, declaró que *«para configurar el privilegio genérico establecido en el artículo 91.4 LCon en favor de los créditos de la Hacienda Pública y demás de Derecho público y de la Seguridad Social, no cabe tomar en cuenta para calcular el 50% de su importe los créditos comprendidos en los artículos 90, 91 y 92 LCon porque estos ya están clasificados con una u otra condición. Según esta doctrina, la exclusión de la base del cálculo de los créditos con privilegio especial (artículo 90 LCon) y de las retenciones (artículo 91.2.º LCon) se justifica por su específico rango privilegiado (arts. 155 y 156 LCon) y se deduce del texto del artículo 91.4.º, inciso primero, LCon . La exclusión de los créditos subordinados se justifica, por un lado, porque no es razonable que unos créditos que el legislador posterga o discrimina por unas u otras razones subjetivas u objetivas se tomen en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los acreedores ordinarios, y, por otro lado, porque una de las directrices de la LCon es la de limitación de los privilegios»*.⁷⁹¹

⁷⁸⁹ Vid. Artículo 90.1.1.º de la LC.

⁷⁹⁰ Vid. (RJ 2009\2878).

Admitiendo la doctrina mayoritaria, esta sentencia zanjó el problema de la base para el cálculo del privilegio general del cincuenta por ciento de la Hacienda Pública. Defendieron con anterioridad la exclusión de los créditos subordinados y de aquellos con otros privilegios de la base para el cálculo del señalado privilegio general, entre otros, MARTÍNEZ ESCRIBANO, C.: «La prelación de créditos tributarios en el concurso (un intento de coordinación entre la normativa tributaria y la Ley Concursal)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 7, 2006 (BIB 2005\2490), pgs. 122 – 123, y PÉREZ ROYO, F.: «El privilegio general de los créditos tributarios (según la “interpretación auténtica” contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\2), pg. 8.

⁷⁹¹ Vid. (RJ 2011\2878).

Han seguido también la doctrina de la STS de 21 de enero de 2.009 las sentencias del mismo Tribunal de 25 de marzo de 2.011 (RJ 2011\3015), 17 de marzo de 2.011 (RJ 2011\2878), 20 de septiembre de 2.009 (RJ 2009\5482) y 22 de junio de 2.009 (RJ 2009\5105), entre otras.

El pago de los créditos con privilegio especial del artículo 90 de la LC se hará con cargo a los bienes y derechos afectos a los mismos, ya sean objeto de ejecución separada o colectiva.⁷⁹²

Deducidos de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa y con cargo a los bienes no afectos a privilegio especial o al remanente que de ellos quedase una vez pagados estos créditos, se atenderá el pago de aquellos que gocen de privilegio general. Estos créditos se satisfarán por el orden establecido en el artículo 91 de la LC y, en su caso, a prorrata dentro de cada número.⁷⁹³

Los créditos ordinarios, entre los cuales se incluye el cincuenta por ciento del crédito tributario derivado al responsable, se pagarán una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados.⁷⁹⁴ Estos créditos se atenderán a prorrata.⁷⁹⁵

Finalmente, los créditos subordinados se abonarán cuando se hayan pagado los créditos ordinarios en su integridad.⁷⁹⁶ El pago de estos créditos se realizará por el orden establecido en el artículo 92 de la LC y, en su caso, a prorrata dentro de cada número.⁷⁹⁷

⁷⁹² Vid. Artículo 155.1 de la LC.

Al respecto, PITA GRANDAL y RUIZ HIDALGO sostienen que «*el crédito tributario privilegiado especialmente sería, tal y como se regulan en el artículo 78 y 79 de la Ley General Tributaria, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Valor Añadido y Renta de Aduanas, así como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Estos créditos son los más favorecidos por la Ley Concursal, ya que al recaer sobre bienes concretos en caso de ejecución se cubre normalmente con suficiencia el capital del crédito más sus intereses, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía*». PITA GRANDAL, A.M. y RUIZ HIDALGO, C.: *op. cit.*, pg. 104.

⁷⁹³ Vid. Artículo 156.1 de la LC.

⁷⁹⁴ Vid. Artículo 157.1 de la LC.

⁷⁹⁵ Vid. Artículo 157.2 de la LC.

⁷⁹⁶ Vid. Artículo 158.1 de la LGT.

⁷⁹⁷ Vid. Artículo 158.2 de la LC.

La anterior clasificación supone que resultando insuficiente la masa activa del concurso para satisfacer el importe de los créditos pendientes, resultará más probable que se derive al responsable la sanción que la deuda tributaria del deudor principal en período voluntario. El pago del importe de la sanción se producirá cuando se hayan satisfecho los créditos privilegiados y ordinarios, entre los cuales se encuentra la deuda tributaria derivada al responsable.

Realizadas las actuaciones de la fase común de tramitación del concurso, el Juez dictará auto poniendo fin a la misma, abriendo la fase de convenio y convocando junta de acreedores, siempre que el concursado no hubiere solicitado la liquidación ni se hubiese aprobado propuesta anticipada de convenio.⁷⁹⁸ En cualquier otro caso, la fase común de tramitación del concurso desembocará en la fase de liquidación del mismo.⁷⁹⁹

Para que la fase de convenio del concurso pueda continuar, el concursado y/o los acreedores deberán presentar propuesta del mismo sobre la que deliberar y votar en junta de acreedores. Estas propuestas se presentarán según los términos y plazos del artículo 113 de la LC.⁸⁰⁰

La propuesta anticipada de convenio únicamente podrá presentarla el deudor, en los términos y plazos del artículo 104 de la LC. Se trata de un cauce que abrevia el procedimiento para la aprobación de un convenio, pues no es necesario abrir la fase de convenio posterior a la fase común de tramitación del concurso para aprobarlo, reduce los costes y confiere al deudor un mayor control sobre los acreedores, ya que no habrá que celebrarse junta de acreedores, evitando la intervención de aquellos acreedores que

⁷⁹⁸ Vid. Artículo 111.1 y 2 de la LC.

⁷⁹⁹ Vid. Artículos 142 y 143 de la LC.

⁸⁰⁰ Vid. Artículos 113 y 121.2 de la LC.

pudieran entorpecer la aprobación de la propuesta de convenio, invitando a los indecisos a votar en contra.⁸⁰¹

Tanto la propuesta anticipada de convenio como la fase de convenio finalizarán, en caso de prosperar, con la sentencia aprobatoria del mismo.⁸⁰² El convenio que resulte de cualquiera de los señalados cauces contendrá, en virtud del artículo 100.1 de la LC, quitas y/o esperas, en aras de la continuidad de la actividad empresarial o profesional del concursado.

El contenido del convenio vinculará al deudor concursado y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso.⁸⁰³ Es decir, las quitas y/o esperas afectarán al cincuenta por ciento del crédito tributario con carácter ordinario, salvo que fuera por retenciones, y a los intereses, recargos y sanciones del deudor principal.⁸⁰⁴

El señalado convenio podrá contener también proposiciones alternativas y cesión en pago de bienes o derechos a los acreedores. Estas opciones, sin embargo, no podrán afectar a los acreedores públicos, según el artículo 100.2 y 3 de la LC.

⁸⁰¹ En este sentido, FONT SERVERA, J.M.: «La propuesta anticipada de convenio», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 3, 2005, pg. 20.

⁸⁰² Vid. Artículos 109.2 y 127 de la LC.

⁸⁰³ Vid. Artículo 134.1 de la LC.

⁸⁰⁴ SARAZÁ JIMENA define el convenio «como un negocio jurídico de autorreglamentación de los intereses de deudor y acreedores, que es adoptado en el seno de un procedimiento judicial, es sometido al control del juez del concurso y una vez aprobado vincula a los acreedores (excepto como se verá, a los privilegiados que no se sometan al convenio y a los acreedores contra la masa) aunque no se hayan manifestado (mediante adhesión o votación en junta) a favor del convenio, e incluso aunque no hayan tenido conocimiento del mismo, por lo que es calificado como un negocio jurídico “de masa”». SARAZÁ JIMENA, R.: *op. cit.*, pg. 9.

Los intereses, recargos y sanciones del deudor principal, conceptos que tienen carácter subordinado, se verán afectados por las mismas quitas y/o esperas establecidas en convenio para los créditos ordinarios, aunque los plazos de espera se computarán a partir del íntegro cumplimiento de los señalados créditos ordinarios.⁸⁰⁵

El convenio que se apruebe no afectará a los créditos tributarios con privilegio general, tampoco a los créditos con privilegio especial, salvo que la Administración tributaria ejerza su derecho de abstención⁸⁰⁶ votando a favor de la propuesta, o su firma o adhesión se haya computado como voto favorable.⁸⁰⁷ De este modo, los créditos tributarios que estuvieran garantizados se satisfarán con cargo a los bienes y derechos afectos al mismo, sin aplicárseles las quitas y/o esperas del convenio.

Por su parte, los créditos tributarios con privilegio general se pagarán sin que les afecte tampoco las quitas y/o esperas del convenio, una vez deducidos de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa, y con cargo a los bienes no afectos a privilegio especial o al remanente que de ellos quedase una vez pagados estos créditos.

En virtud del artículo 136 de la LC, el contenido del convenio tendrá eficacia novatoria, pues los créditos tributarios afectados por las quitas y/o esperas del mismo quedarán extinguidos en la parte que alcance la quita, y aplazados en su exigibilidad por el tiempo de espera.

⁸⁰⁵ Vid. Artículo 134.1 de la LC.

⁸⁰⁶ El ejercicio efectivo del derecho de abstención de la Administración tributaria corresponde al Abogado del Estado, quien representará a la Administración tributaria en la Junta en que se someta a debate y votación la propuesta o propuestas de convenio admitidas. No obstante, dicho ejercicio deberá autorizarlo el órgano competente de la Administración tributaria, el cual resolverá sobre la base del informe justificativo de la abstención que deberá remitírsele. SÁNCHEZ PINO, A.J.: «El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 20, 2012 (BIB 2012\3324), pgs. 11 - 12.

⁸⁰⁷ Vid. Artículo 134.2 de la LC.

Si el deudor principal concursado cumpliera íntegramente el convenio, la Administración tributaria no tendría que derivar la deuda tributaria del deudor principal al responsable tributario por levantamiento del velo, pues vería satisfecho su crédito. La eficacia novatoria del convenio impediría redirigir la acción administrativa al responsable por la cuantía que alcanza la quita.

En este caso, una vez estime el deudor que ha cumplido íntegramente el convenio, solicitará al Juez del concurso la declaración judicial de cumplimiento.⁸⁰⁸ El concurso finalizará cuando el auto de declaración de cumplimiento sea firme, una vez transcurrido el plazo de caducidad de las acciones de declaración de incumplimiento o, en su caso, rechazadas por resolución firme las que se hubieren ejercitado.⁸⁰⁹

Si la Administración tributaria hubiera iniciado el procedimiento de apremio frente al deudor principal y los responsables solidarios con anterioridad a la inclusión del crédito tributario en el concurso, dictará acuerdo que declare terminado el mismo, en virtud del pago de la cantidad debida.⁸¹⁰

El incumplimiento del convenio, en cambio, motivará que cualquier acreedor solicite del Juez declaración de incumplimiento.⁸¹¹ La declaración de incumplimiento del convenio supondrá la resolución de éste, y la extinción de las quitas y/o esperas aplicadas a los créditos en virtud del mismo.⁸¹² Igualmente, supondrá la apertura de

⁸⁰⁸ Vid. Artículo 139.1 de la LC.

⁸⁰⁹ Vid. Artículo 141 de la LC.

⁸¹⁰ Vid. Artículos 173.1.a) de la LGT y 116.1 del RGR.

⁸¹¹ Vid. Artículo 140.1 de la LC.

⁸¹² Vid. Artículo 140.4 de la LC.

oficio de la fase de liquidación del concurso, sumándose la Administración a la misma si el crédito tributario no se hubiera satisfecho aún.⁸¹³

En el caso anterior, la fase de liquidación del concurso se abrirá mediante auto de apertura de la misma, sucediendo a la fase convenio. La fase de liquidación procederá sin que le anteceda la aprobación de un convenio cuando lo solicite directamente el deudor, en cualquier momento anterior a la fase de convenio.⁸¹⁴ La fase de liquidación se abrirá también en los casos previstos en los artículos 142 y 143 de la LC.

Esta fase tiene por objeto la realización de los bienes y derechos integrados en la masa activa del concurso para la satisfacción de los créditos de los acreedores concursales.⁸¹⁵ Dichas operaciones de liquidación se harán sobre la base de un plan de liquidación o de las reglas legales supletorias.

El plan de liquidación propondrá cómo realizar los bienes y derechos del deudor concursado.⁸¹⁶ Dicho plan deberá proponerlo la administración concursal, pudiendo el deudor y los señalados acreedores formular observaciones o propuestas de modificación. Posteriormente, el Juez resolverá mediante auto aprobar el plan,

⁸¹³ Vid. Artículo 143.1.5.º de la LC.

⁸¹⁴ Vid. Artículo 142.1 de la LC.

⁸¹⁵ HUALDE LÓPEZ define la liquidación «*como el conjunto de actos procesales que se suceden a partir de su apertura, momento que puede variar dependiendo de que la misma se produzca a instancias del deudor, de un acreedor o de oficio, según el desenvolvimiento del proceso concursal de que se trate; y tiende, por un lado, a la realización del patrimonio del deudor siguiendo las directrices del plan de liquidación elaborado, con carácter general, por la administración concursal y aprobado por el órgano judicial o, en su defecto, según las normas supletorias previstas en la Ley Concursal, y, por otro, a su posterior reparto entre los acreedores con arreglo al orden de prelación de créditos que dicho texto legal establece. La liquidación constituye una de las dos soluciones posibles en el concurso de acreedores, de carácter alternativo al convenio*». HUALDE LÓPEZ, I.: *La fase de liquidación en el proceso concursal: apertura, efectos y operaciones de liquidación*, 2.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pg. 29.

⁸¹⁶ Vid. Artículo 148.1 de la LC.

introducir modificaciones o acordar la liquidación conforme a las reglas legales supletorias.⁸¹⁷

Las operaciones de liquidación se ajustarán a las reglas legales supletorias cuando no se apruebe un plan de liquidación. También se utilizarán para lo no previsto en el plan de liquidación aprobado.⁸¹⁸

En ambos casos, *«la ley procura la conservación de las empresas o unidades productivas de bienes o servicios integradas en la masa, mediante su enajenación como un todo, salvo que resulte más conveniente a los intereses del concurso su división o la realización aislada de todos o alguno de sus elementos componentes, con preferencia a las soluciones que garanticen la continuidad de la empresa»*.⁸¹⁹

Si la masa activa del concurso fuera insuficiente para satisfacer el importe de la deuda tributaria y las sanciones del deudor principal, el procedimiento será distinto según el concursado sea persona física o jurídica. Si el deudor principal concursado fuera persona jurídica⁸²⁰, el artículo 172 bis de la LC permite redirigir la acción ejecutiva hacia el patrimonio de los administradores, liquidadores, apoderados generales y socios que se hayan negado sin causa razonable a la capitalización de créditos y una emisión de valores o instrumentos convertibles en los términos del artículo 165.4.º de la LC.

⁸¹⁷ Vis Artículo 148.1 y 2 de la LC.

⁸¹⁸ Vid. Artículo 149.1 de la LC.

⁸¹⁹ Vid. Epígrafe VII de la Exposición de Motivos de la LC.

⁸²⁰ Supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT.

Los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo posibilitarán también calificar el concurso como culpable y responsabilizar a los señalados sujetos por el déficit que impide satisfacer la deuda tributaria del deudor principal.⁸²¹ De hecho, la Administración tributaria deberá aportar al procedimiento los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT para calificar el concurso como culpable, salvo en el supuesto del artículo 167.1, segundo párrafo, de la LC, del cual nos ocuparemos más adelante.⁸²²

Si el patrimonio del responsable concursal por déficit fuera también insuficiente para satisfacer la deuda pendiente del deudor principal, la Administración tributaria habrá de redirigir la acción ejecutiva hacia otro patrimonio si pretende recaudar el importe de la señalada deuda, pudiéndose plantear si declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo.

Sin embargo, la responsabilidad concursal por déficit y la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo coincidirán habitualmente, produciéndose, a nuestro juicio, la triple identidad subjetiva, objetiva y de la «*causa petendi*» que exige la doctrina del Tribunal Supremo para declarar el efecto de la cosa juzgada material.⁸²³ El

⁸²¹ De hecho, el artículo 164.2 de la LC dispone que, «*en todo caso, el concurso se calificará como culpable cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos: [...] 4.º Cuando el deudor se hubiera alzado con la totalidad o parte de sus bienes en perjuicio de sus acreedores o hubiera realizado cualquier acto que retrase, dificulte o impida la eficacia de un embargo en cualquier clase de ejecución iniciada o de previsible iniciación*».

⁸²² Vid. Artículo 168 de la LC.

⁸²³ Sobre la base del Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 10 de junio de 2.002 (RJ 2002\5255), las SSTS de 28 de octubre de 2.013 (RJ 2013\7258), 12 de marzo de 2.012 (RJ 2012\5442), 27 de febrero de 2.012 (RJ 2012\4051), 21 de octubre de 2.011 (RJ 2012\1103) y 7 de septiembre de 2.007 (RJ 2007\5441), entre otras, han declarado que las directrices jurisprudenciales para declarar el efecto de la cosa juzgada son las siguientes: «A) *La intrínseca entidad material de una acción permanece intacta sean cuales fueren las modalidades extrínsecas adoptadas para su formal articulación procesal (SSTS 11-3-85 y 25-5-95). B) La causa de pedir viene integrada por el conjunto de hechos esenciales para el logro de la consecuencia jurídica pretendida por la parte actora (STS 3-5-00 (RJ 2000, 3191)) o, dicho de otra forma, por el conjunto de hechos jurídicamente relevantes para fundar la pretensión (SSTS 19-6-00 y 24-7-00 (RJ 2000, 6193)) o título que sirve de base al derecho reclamado (SSTS 27-10-00 y 15-11-01 (RJ 2001, 9457). C) La identidad de causa de pedir concurre en aquellos supuestos en que se produce una perfecta igualdad en las circunstancias determinantes del derecho reclamado y de su*

efecto negativo del señalado instituto impedirá que la Administración tributaria pueda declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT, dado que los hechos se habrán enjuiciado con anterioridad.⁸²⁴

En este caso, el responsable concursal y el responsable tributario por levantamiento del velo coincidirán, pues los administradores, de hecho o de derecho, serán quienes normalmente controlen la persona jurídica instrumental para defraudar a la Hacienda Pública. La actora será siempre la Administración tributaria y los responsables los administradores de la deudora principal concursada.

Además, tanto la responsabilidad concursal como la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo persiguen un mismo fin: redirigir la acción ejecutiva hacia un nuevo patrimonio que permita cubrir el déficit que impide a la Administración tributaria recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal.

exigibilidad, que sirven de fundamento y apoyo a la nueva acción (STS 27-10-00). D) No desaparece la consecuencia negativa de la cosa juzgada cuando, mediante el segundo pleito, se han querido suplir o subsanar los errores alegatorios o de prueba acaecidos en el primero, porque no es correcto procesalmente plantear de nuevo la misma pretensión cuando antes se omitieron pedimentos, o no pudieron demostrarse o el juzgador no los atendió SSTS 30-7-96 (RJ 1996, 6413), 3-5-00 y 27-10-00 (RJ 2000, 8487)). E) La cosa juzgada se extiende incluso a cuestiones no juzgadas, en cuanto no deducidas expresamente en el proceso, pero que resultan cubiertas igualmente por la cosa juzgada impidiendo su reproducción en ulterior proceso, cual sucede con peticiones complementarias de otra principal u otras cuestiones deducibles y no deducidas, como una indemnización de daños no solicitada, siempre que entre ellas y el objeto principal del pleito exista un profundo enlace, pues el mantenimiento en el tiempo de la incertidumbre litigiosa, después de una demanda donde objetiva y causalmente el actor pudo hacer valer todos los pedimentos que tenía contra el demandado, quiebra las garantías jurídicas del amenazado (SSTS 28-2-91 y 30-7-96 (RJ 1996, 6413)), postulados en gran medida incorporados explícitamente ahora al art. 400 de la nueva LEC . F) El juicio sobre la concurrencia o no de la cosa juzgada ha de inferirse de la relación jurídica controvertida, comparando lo resuelto en el primer pleito con lo pretendido en el segundo (SSTS 3-4-90, 31-3-92, 25-5-95 y 30-7-96)».

⁸²⁴ Se ha referido al efecto negativo de la cosa juzgada material SÁNCHEZ LINDE, quien sostiene que dicho efecto «supone genéricamente la inatacabilidad de la resolución que ha resuelto la controversia judicial después de cumplir y seguir los trámites del proceso adecuado y competente en su procedimiento». SÁNCHEZ LINDE, M.: «El efecto de cosa juzgada en la sentencia resolutoria de los incidentes concursales», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 20, 2014 (BIB 2014\486), pg. 1.

Finalmente, los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo serán los que posibiliten también calificar el concurso como culpable, debiéndolos aportar la Administración tributaria al procedimiento de calificación.

Por esta razón, consideramos que la Administración tributaria habrá de esperar a que reaparezcan bienes y/o derechos en el patrimonio de la persona jurídica concursada o en el patrimonio del responsable concursal por déficit del artículo 172 bis de la LC. La reaparición de bienes o derechos en el patrimonio de la persona jurídica concursada es, no obstante, verdaderamente improbable, pues la conclusión del concurso determinará su extinción⁸²⁵, no pudiendo, por tanto, desarrollar actividad que le permita revertir la situación de insolvencia.⁸²⁶

Sin embargo, opinamos que la limitación alegatoria del artículo 168.2 de la LC impide que la cosa juzgada material despliegue sus efectos sobre el supuesto del artículo 167 de la LC. En este caso, la Administración tributaria no podrá aportar al procedimiento de calificación los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo y calificar el concurso como culpable sobre la base del artículo 164.2.4.º de la LC, pues su alegación escrita se limitará *«a determinar si el concurso debe ser calificado como culpable en razón de incumplimiento del convenio por causa imputable al concursado»*.⁸²⁷

⁸²⁵ Véase artículo 178.3 de la LC.

⁸²⁶ Al respecto, GADEA SOLER opina que la extinción de la persona jurídica y la cancelación registral de oficio de la sociedad tras la conclusión del concurso supone que *«no pueda reemprenderse una nueva actividad [...], y que sólo pueda plantearse la hipótesis de descubrimiento de bienes no liquidados antes de la conclusión o de aparición de bienes de terceros responsables, en cuyo caso procederá la reapertura del concurso, que se limitará a la fase de liquidación (art. 179.2 LC)»*. GADEA SOLER, E.: «Reapertura y conclusión del concurso por insuficiencia de masa en la proyectada reforma concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 15, Segundo semestre de 2011, pg. 2.

⁸²⁷ Vid. Artículos 168.2 y 164.2.3.º de la LC.

Idénticos extremos alcanzarán el informe de la administración concursal y, en su caso, el dictamen del Ministerio Fiscal que deban incorporarse a la sección de calificación del concurso, los cuales *«se limitarán a determinar las causas del incumplimiento y si el concurso debe ser calificado como culpable»*.⁸²⁸

Las anteriores limitaciones suponen que los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT no serán enjuiciados en la sección de calificación del concurso, impidiendo que la cosa juzgada material despliegue sus efectos negativos sobre la posterior declaración de responsabilidad tributaria.

Por esta razón, consideramos que la Administración tributaria podrá derivar el importe de la deuda pendiente del deudor principal al responsable tributario por levantamiento del velo, una vez finalice el concurso, pues el efecto suspensivo de la declaración del mismo se extenderá hasta entonces, dado que no existe identidad de la *«causa petendi»*. La identidad de la causa de pedir tiene lugar *«en aquellos supuestos en que se produce una perfecta igualdad en las circunstancias determinantes del derecho reclamado y de su exigibilidad»*⁸²⁹, circunstancia que no concurre en el presente supuesto.

Idéntica solución merece, a nuestro juicio, la posibilidad de declarar responsable tributario por levantamiento del velo a un sujeto distinto del responsable concursal, posibilidad que no resulta descabellada si consideramos la amplitud de los términos empleados por el legislador en la redacción del supuesto del artículo 43.1.g) de la

⁸²⁸ Vid. Artículo 169.3 de la LC.

⁸²⁹ Vid. Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 28 de octubre de 2.013 (RJ 2013\7258).

LGT.⁸³⁰ En este caso, una vez concluya el concurso, la Administración tributaria declarará fallido por insolvencia total o parcial al deudor principal en el seno del procedimiento de apremio seguido frente al mismo, sobre la base del concurso de acreedores, y declarará la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo de quien no sea responsable concursal.⁸³¹

⁸³⁰ Se ha referido a la excesiva amplitud de los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo SÁNCHEZ HUETE, quien opina que la expresión legal «*personas o entidades*» es tan amplia que debería acotarse, «*ya que, en principio, podría aplicarse a todos los accionistas de una sociedad, pues todos ellos poseen el dominio de una entidad. Todos los socios –el plural de personas lo refuerza– son potenciales responsables subsidiarios con su patrimonio personal de las deudas sociales, ya que éstos poseen el control del patrimonio societario que requiere la ley. De ahí, la necesidad de delimitar y precisar este inicial significado*». Opinamos que dicha amplitud posibilitaría declarar responsable tributario por levantamiento del velo a un sujeto distinto del responsable concursal. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 85.

⁸³¹ Dificultaría seriamente la posibilidad de encontrar un responsable tributario por levantamiento del velo que no pudiera declararse responsable concursal por déficit la extensión de la responsabilidad del artículo 172 bis de la LC a los cómplices. La amplitud subjetiva del artículo 166 de la LC alcanzaría, casi con toda seguridad, al responsable tributario por levantamiento del velo.

No obstante, no parece que sea ésta la intención del legislador del Real Decreto Ley 4/2014, de 7 de marzo, pues no ha incluido a los cómplices en la nueva redacción del artículo 172 bis de la LC. Al respecto, FRAU I GAIÀ opina que «*parecería que, por exclusión, no podrán ser considerados por este precepto [el artículo 172 bis de la LC] los cómplices, que no aparecen listados en él. Pero es factible plantearse reservas al respecto según qué lectura se practique del 172.2.1º. En efecto, en principio la categoría de afectado excluye a los cómplices, en tanto que el artículo señala que la sentencia deberá precisar: 1º. La determinación de las personas afectadas por la calificación, así como, en su caso, la de las declaradas cómplices. Por lo tanto, los cómplices serían otra cosa diferente, en tanto que no serían afectados –aunque, obviamente, deberán ser demandados en aquella condición para que puedan ser condenados. Pero sí podrían ser condenados como tales cómplices por haber cooperado con los afectados a la realización de cualquier acto que haya fundado la calificación del concurso como culpable (artículo 166).*

La contradicción radica en que los cómplices aparecen en el precepto que señala los sujetos pasivos de la sentencia de calificación cuando ese pronunciamiento es el de culpabilidad del concurso (172.2.1º), pero sin embargo están ausentes de la relación de los eventuales condenados a la cobertura del déficit (172-bis.1). Por lo demás y para completar la disonancia, el artículo 166 define a los cómplices como aquellos que hubieran cooperado en la realización de cualquier acto que hubiera fundado la calificación de culpabilidad del concurso. Ergo, los cómplices puede ser sujetos pasivos de la declaración de culpabilidad del concurso en tanto que potenciales cooperadores en los hechos, pero son omitidos de la relación de eventuales destinatarios del reproche en el supuesto de responsabilidad concursal del 172-bis.1». FRAU I GAIÀ, S.: *La calificación en el concurso de acreedores: una visión crítica*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, pgs. 77 - 78.

El Real Decreto Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial⁸³² plantea, además, un nuevo interrogante: ¿puede derivarse al responsable tributario por levantamiento del velo el importe de la deuda del deudor principal que no alcanza la responsabilidad concursal del artículo 172 bis de la LC?

Con anterioridad al señalado Real Decreto Ley, el Tribunal Supremo consideraba que el déficit que debía cubrir el responsable concursal alcanzaba «*una medida equivalente al importe de los créditos que no perciban [los acreedores concursales] en la liquidación de la masa activa*».⁸³³

La redacción actual del artículo 172 bis de la LC, sin embargo, señala que «*el juez podrá condenar [...] en la medida que la conducta que ha determinado la calificación culpable haya generado o agravado la insolvencia*». Esta novedad supone que el Juez competente deberá determinar el importe que se deriva al responsable concursal sobre la base de su conducta, en la medida que haya generado o agravado la insolvencia que impide satisfacer el crédito de los acreedores concursales.

Si la responsabilidad del artículo 172 bis de la LC no alcanzara el déficit en su integridad, opinamos que la Administración no podrá derivar al responsable tributario el importe que no alcanza dicha responsabilidad cuando concurra la triple identidad que exige el Tribunal Supremo para que la cosa juzgada despliegue sus efectos. Distinta solución merece, como dijimos anteriormente, la posibilidad de derivar el importe que no alcanza la responsabilidad concursal a un sujeto distinto.

⁸³² B.O.E. de 8 de marzo de 2.014, núm. 58, pgs. 21944 a 21964.

⁸³³ Véanse las SSTs de 20 de diciembre de 2.012 (RJ 2013\1623), 14 de noviembre de 2.012 (RJ 2013\1614), 21 de mayo de 2012 (RJ 2012\6537) y 23 de febrero de 2.011 (RJ 2011\2475).

Si el deudor principal concursado fuera persona física⁸³⁴, la Administración tributaria habrá de esperar que reaparezcan bienes y/o derechos en el patrimonio del mismo, pues no podrá redirigir la acción ejecutiva hacia un nuevo patrimonio sobre la base del artículo 172 bis de la LC, dado que únicamente permite responsabilizar a los administradores, liquidadores, apoderados generales y socios de la persona jurídica.

La finalización del concurso no supone, como en el caso de la persona jurídica, la extinción de la persona física, pudiendo iniciar nuevas actividades o continuar las anteriores, las cuales proporcionarán bienes o derechos que ingresar en su patrimonio. Sin embargo, mientras la reapertura del concurso del deudor persona física es posible durante los cinco años siguientes a contar desde la firmeza del auto de conclusión, la reapertura del concurso del deudor persona jurídica puede declararse sin límite temporal.⁸³⁵

También permitirá redirigir la acción ejecutiva hacia nuevos patrimonios la responsabilidad por daños y perjuicios causados del artículo 172.2.3.º de la LC, siempre que la sentencia que califique el concurso como culpable condene a los cómplices que no tuvieran la condición de acreedores a la indemnización de los daños y perjuicios causados.⁸³⁶ Si la sentencia de calificación condenara únicamente al deudor principal concursado a indemnizar los daños y perjuicios causados, la acción ejecutiva no se

⁸³⁴ Supuesto del artículo 43.1.h) de la LGT.

⁸³⁵ Véase el artículo 179.1 y 2 de la LC.

GADEA SOLER sostiene que *«la referencia que hace la norma a la vigencia del plazo quinquenal no es aplicable a la reapertura del concurso de personas jurídicas que hubiera concluido por inexistencia de bienes y derechos, para la que, en realidad, no existe presupuesto temporal. Ello se justifica por los efectos singulares de la conclusión del concurso de personas jurídicas en la medida que la resolución judicial que la declare acordará su extinción y dispondrá la cancelación registral de oficio de la sociedad (art. 178.3 LC). Este efecto determina que, tras la conclusión del concurso, no pueda reemprenderse una nueva actividad que termine en nueva insolvencia, y que sólo pueda plantearse la hipótesis de descubrimiento de bienes no liquidados antes de la conclusión o de aparición de bienes de terceros responsables, en cuyo caso procederá la reapertura del concurso, que se limitará a la fase de liquidación (art. 179.2 LC)»*. GADEA SOLER, E.: *op. cit.*, pg. 2.

⁸³⁶ Vid. Artículo 172.3 de la LC.

redirigirá hacia un nuevo patrimonio, añadiéndose la indemnización al importe de la deuda del concurso.

La responsabilidad por daños y perjuicios causados se empleará siempre que el concurso se califique como culpable y se acredite la realidad del daño, su entidad y la relación causal entre la actuación del responsable y el resultado producido.⁸³⁷ La responsabilidad concursal del artículo 172 bis de la LC, en cambio, cubrirá el déficit del concurso cuando sea calificado como culpable y se abra la fase de liquidación.⁸³⁸ Ambas responsabilidades son incompatibles, no pudiéndose ejercitar conjuntamente contra un mismo demandado en un mismo proceso de calificación.⁸³⁹

La responsabilidad concursal por déficit alcanza únicamente a los administradores, liquidadores, apoderados generales y socios de la persona jurídica concursada, dejando expedita, por tanto, la vía de la responsabilidad por daños y perjuicios causados para el concurso de persona física en fase de liquidación.

Existiendo identidad subjetiva entre el responsable del artículo 172.2.3.º de la LC y el responsable tributario por levantamiento del velo, opinamos que la Administración tributaria podrá posteriormente declarar la responsabilidad tributaria de quien fue condenado a indemnizar los daños y perjuicios causados, declarando fallido al deudor principal por insolvencia total o parcial, pues no existe identidad objetiva entre ambas responsabilidades. Mientras la responsabilidad del artículo 172.2.3.º de la LC tiene un objeto resarcitorio, debiéndose acreditar la realidad del daño, su entidad y la relación causal entre la actuación del responsable y el resultado producido, la

⁸³⁷ FRAU I GAIÀ, S.: *op. cit.*, pg. 100.

⁸³⁸ Según FRAU I GAIÀ, «la responsabilidad del 172-bis.1 solamente podrá exigirse cuando la sección de calificación hubiera sido formada o reabierta como consecuencia de la apertura de la fase de liquidación. Y no, por lo tanto, en otros supuestos». *Ibid.*, pg. 76.

⁸³⁹ *Ibid.*, pg. 74.

responsabilidad tributaria por levantamiento del velo tiene por objeto garantizar el déficit que presenta el patrimonio del deudor principal, redirigiendo la acción administrativa hacia el patrimonio del responsable tributario.

4.- DISIMILITUDES CON LA TÉCNICA JUDICIAL DE REFERENCIA.

Los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT destacan por inspirarse en la técnica judicial del levantamiento del velo. De hecho, la Exposición de Motivos de la LMPFF subraya que dichos supuestos se basan en la «*construcción jurisprudencial del levantamiento del velo*» y engarzan «*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 novedosa configuración de estos supuestos de responsabilidad tributaria comporta, no obstante, importantes diferencias entre ambas figuras, tanto de carácter adjetivo como substantivo, las cuales analizaremos seguidamente.

En primer lugar, la técnica del levantamiento del velo y la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se diferencian en el carácter excepcional de la primera y el carácter general de la segunda.⁸⁴⁰ La técnica del levantamiento del velo permite superar el hermetismo de la personalidad jurídica y alcanzar a los socios

⁸⁴⁰ Ha observado también dicha diferencia RUIZ HIDALGO. Así, «*la aplicación de esta doctrina estaba reservada a los órganos judiciales y éstos, a su vez, la utilizan de manera excepcional justamente porque existen normas legales concretas sobre la materia, lo que significa que sólo es admisible superar la personificación jurídica en aquellos casos específicos dónde la norma no lo prevé expresamente, justamente por la excepcionalidad del caso concreto. Con la regulación de la LGT, se sustrae a los órganos judiciales la aplicación excepcional y subsidiaria de la doctrina del levantamiento del velo, para que sea la Administración tributaria la que de una manera "ordinaria" aplique esta doctrina a través de un supuesto de responsabilidad tributaria*». RUIZ HIDALGO, C.: «Análisis de los supuestos de responsabilidad tributaria aplicables cuando se utilicen de manera fraudulenta sociedades para evitar el pago de la deuda tributaria», en *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pg. 715.

subordinando el principio de seguridad jurídica al principio de justicia material. Este ejercicio tan excepcional se vehicula según las nociones jurídicas básicas de equidad, fraude de ley, buena fe y abuso del derecho, y tiene, valga la redundancia, carácter excepcional y de «último recurso», configuración unánimemente aceptada por la jurisprudencia.⁸⁴¹

La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, en cambio, tiene carácter general, permitiendo superar la personalidad del ente jurídico y alcanzar al responsable siempre que los hechos quepan subsumirlos en los presupuestos de hecho del artículo 43.1.g) y h) de la LGT. El origen de estos supuestos parece responder a la necesidad de acomodar dicho ejercicio al principio de legalidad del artículo 103 de la CE que rige la actividad administrativa, permitiendo superar el hermetismo de la personalidad jurídica cumpliendo escrupulosamente la Ley.⁸⁴²

El carácter excepcional y de último recurso de la técnica judicial del levantamiento del velo, unido al carácter general de los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, suponen el desplazamiento casi definitivo de la referida técnica judicial en el ámbito tributario. Así lo dispuso el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2002, el cual declaró que *«la Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales “ad hoc”, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”»*.⁸⁴³

No obstante, en virtud de lo anterior, la técnica judicial del levantamiento del velo se seguirá utilizando cuando los problemas que ocasione la interposición

⁸⁴¹ Vid. *Supra*, epígrafes 4 y 5 del capítulo primero.

⁸⁴² En este sentido, CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 112.

⁸⁴³ Vid. (RJ 2002\5369).

fraudulenta del ente con personalidad jurídica no puedan solucionarse conforme al artículo 43.1.g) y h) de la LGT, y siempre que el carácter excepcional del caso permita subordinar los principios de seguridad jurídica y legalidad al principio de justicia.

Por otro lado, el carácter excepcional de la técnica del levantamiento del velo implica que tenga naturaleza judicial, pues únicamente los jueces y tribunales ejercen sus potestades con independencia e imparcialidad, dotando de garantías suficientes tan excepcional ejercicio, el cual soslaya la regla imperante en aras de una mayor justicia material.⁸⁴⁴

Sin embargo, la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo destaca, según la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, por permitir a la Administración tributaria *«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»*.⁸⁴⁵

El carácter inmediato de los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT ha suscitado importantes recelos en la doctrina científica, pues ahora será la propia Administración, parte implicada en dicha relación jurídico-tributaria, quien supere la personalidad del ente jurídico y alcance al responsable sin el buen criterio de quien ejerce sus potestades con independencia e imparcialidad.⁸⁴⁶

⁸⁴⁴ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, cit., pg. 48.

⁸⁴⁵ ALMENAR BELENGUER, sin embargo, considera innecesarios los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, pues *«las potestades administrativas de autotutela permiten actuar a aquélla sin intervención previa de los Tribunales, aunque a reserva de ulterior control jurisdiccional, sin que dichas potestades precisen habilitación legal expresa y concreta, por bastar su habilitación implícita, deducida de la interpretación sistemática del ordenamiento jurídico»*. VV AA: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pg. 453.

⁸⁴⁶ Al respecto, ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA consideran que *«no resulta coherente con los principios de seguridad jurídica e imparcialidad, el que sea la propia Administración la que actúe como juez y parte, levantando ella misma, sin necesidad de acudir, a los tribunales, el velo de la personalidad jurídica, lo que implica una valoración subjetiva por parte de la misma de los presupuestos de hecho de*

No obstante, la declaración de responsabilidad podrá someterse a posterior revisión de la Jurisdicción contencioso-administrativa, siempre que el declarado responsable lo considere conveniente e interponga la correspondiente demanda. Digamos que el legislador de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal prefiere, metafóricamente hablando, que la Administración tributaria pida perdón en lugar de permiso, pues dicha configuración intensifica su actividad recaudatoria.

Esta ambiciosa configuración se verá mitigada, sin embargo, por la naturaleza subsidiaria de los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, pues la Administración tributaria deberá declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios con anterioridad a la declaración de responsabilidad, formalidad que resta eficacia a dicha figura.⁸⁴⁷

La técnica judicial del levantamiento del velo y la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se distinguen también por la naturaleza abierta y cerrada que respectivamente caracterizan dichas figuras. Así, mientras la técnica del levantamiento del velo se emplea ante un sinnúmero de situaciones, sin importar la rama del Derecho en que se aplica⁸⁴⁸, la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se emplea únicamente en el ámbito tributario, circunscribiéndose exclusivamente a

cada supuesto. Se está pasando por encima de la garantía que supone la valoración y aplicación por los tribunales y se está obviando el carácter restrictivo y excepcional con el que éstos venían aplicando la figura, sin más justificación que la de ahorrar tiempo». ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F.: Responsables y Responsabilidad Tributaria, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2009, pg. 266.

Por su parte, LÓPEZ LÓPEZ opina que *«teniendo en cuenta que la doctrina del “levantamiento del velo” es una técnica que, como se expuso, nace para atenuar y flexibilizar la rigidez del Derecho adecuándolo a las distintas circunstancias que así lo requieran, resulta cuanto menos discutible que la propia Administración Tributaria pueda aplicarla; puesto que, por mucho que ésta sirva con objetividad a los intereses generales, no deja de ser parte implicada en la delicada cuestión de decidir sobre su procedencia»*. LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 69.

⁸⁴⁷ CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pgs. 117 - 118.

⁸⁴⁸ EMBRID IRUJO, J.M.: *«Justicia y seguridad jurídica: a propósito del...»*, *cit.*, pg. 1.

Véanse también las SSTs de 5 de noviembre de 1.998 (RJ 1998\8589) y 13 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9016). Concretamente, el Fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 1.998 declaró que la técnica del levantamiento del velo *«no puede reducirse o concretarse en “numerus clausus”, quitándole su auténtica finalidad de “numerus apertus”»*.

aquellos supuestos concretos que sean subsumibles en el presupuesto normativo del referido artículo.⁸⁴⁹

No obstante, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo se caracterizan por su indeterminación, pues se inspiran en la dúctil técnica del levantamiento del velo, la cual se vehicula según las nociones jurídicas básicas de equidad, fraude de ley, buena fe y abuso del derecho. Estos conceptos son utilizados a modo de referencia, en cuanto que expresivos de límites en la aplicación de las normas jurídicas o en el ejercicio de los derechos subjetivos, a fin de acomodar las consecuencias jurídicas de la referida técnica a las circunstancias⁸⁵⁰, configuración que la dota de imprecisión.⁸⁵¹

En cualquier caso, con la regulación de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT el Derecho tributario camina hacia el principio de legalidad del artículo 103 de la CE, desplazando casi por completo la técnica judicial del levantamiento del velo⁸⁵², la cual tiene difícil encuadre en el ámbito tributario a tenor del referido artículo.

⁸⁴⁹ Al respecto, LÓPEZ LÓPEZ considera que «una de las características que se predicen del empleo de esta técnica aplicativa [la técnica del levantamiento del velo] es la enorme heterogeneidad de supuestos para los que tiene cabida, dada la flexibilidad de la misma, consecuencia directa de su fundamentación en cláusulas generales. [...] se trata de una técnica genérica que posee una aplicación para una gran variabilidad de casos, como viene destacando la jurisprudencia que la viene empleando. Siendo esto así, cuando el legislador normativiza la doctrina del “levantamiento del velo” tiene que ser consciente de que, con ello, circunscribe o acota el ámbito de aplicación de esta doctrina; lo que implica una mayor seguridad jurídica, por un lado, pero una evidente pérdida de eficacia, por el otro, ya que, a partir de ese momento, la doctrina flexible del “levantamiento del velo” resultará aplicable exclusivamente a aquellos supuestos concretos que sean subsumibles en el presupuesto normativo con el que se positiviza esta técnica». LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pgs. 65 - 66.

⁸⁵⁰ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 54.

⁸⁵¹ CASTILLO SOLSONA, M.M.: *op. cit.*, pg. 115.

⁸⁵² Recordemos que el Fundamento de Derecho Primero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1996 (RJ 1996\7728) declaró que la técnica judicial del levantamiento del velo se empleará «de forma subsidiaria, en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales». Por esta razón, los supuestos del artículo 43.1.g) y h) de la LGT desplazan casi por completo la técnica judicial del levantamiento del velo, siempre que los hechos quepan subsumirse en el presupuesto normativo del referido artículo.

Finalmente, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo y la técnica que los inspira utilizan planteamientos distintos para superar la personalidad del ente jurídico y alcanzar su sustrato. Mientras que la técnica del levantamiento del velo supera la personalidad del ente jurídico cuando queda evidenciado que la persona jurídica y su sustrato son una misma realidad, la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT parte de considerar que el deudor principal y el responsable tributario son dos sujetos totalmente diferentes y con entidad propia.⁸⁵³

Sin embargo, el presupuesto normativo de uno de los supuestos que contempla el artículo 43.1.g) y h) de la LGT, inspirándose en la técnica del levantamiento del velo, requiere que exista *«unicidad de personas o esferas económicas»*. Este presupuesto es contrario al dualismo subjetivo que proclama la responsabilidad tributaria, instituto más amplio en el que se incluyen los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, de ahí que LÓPEZ LÓPEZ opine que *«se incurre en una cierta contradicción al recurrir a la responsabilidad tributaria para resolver conductas fraudulentas en las que se observa una simulación subjetiva, a través de la que el obligado tributario pretende aparentar la existencia de varios sujetos para eludir su responsabilidad»*.⁸⁵⁴

De este modo, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo contradicen la lógica de la técnica que los inspira, pues dicha técnica afirma la inexistencia de la entidad con personalidad jurídica, y considera que su patrimonio pertenece a quien fraudulentamente la controla. La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, en cambio, afirma la existencia de dos sujetos, el deudor principal y el responsable tributario, cada uno con su propio patrimonio, si bien los bienes y derechos del segundo cubrirán el importe de la deuda tributaria del primero.⁸⁵⁵

⁸⁵³ LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pg. 61.

⁸⁵⁴ *Loc. cit.*

⁸⁵⁵ SÁNCHEZ HUETE advierte que *«la consecuencia jurídica de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo es la desestimación de la persona jurídica y la penetración en el sustrato. Por el contrario, los efectos de la normativa analizada [los supuestos contemplados por las letras g) y h) del*

El socio, o los socios, que controlan fraudulentamente la sociedad ocuparán la posición de responsables en el supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT, mientras que la persona jurídica ocupará dicha posición en el supuesto de la letra h) del referido artículo.⁸⁵⁶

artículo 43.1 de la LGT] *son bien diversos [...] [la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria] tiene como presupuesto la afirmación de la personalidad aparente, que pretendidamente se combate con tal medida. Se prueba que la persona jurídica es una mera apariencia formal para, como consecuencia, reafirmar el carácter de obligada y su subjetividad jurídica. Tal eficacia contradice la lógica de la doctrina jurisprudencial, cuya genérica orientación pasa por afirmar la inexistencia de la entidad, y considerar su patrimonio integrado en el del sustrato a gravar. En la responsabilidad tributaria existe una discordancia, entre el presupuesto y las consecuencias que se aplican. Si se trata de una mera apariencia, que no posee realidad ¿por qué continua en dicha apariencia?, ¿por qué no se aplica una solución acorde al fundamento que inspira la medida?».* SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo...*, *cit.*, pg. 75.

⁸⁵⁶ Cuando LÓPEZ LÓPEZ se refiere a los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo los califica de circulares, pues la letra g) del artículo 43.1 de la LGT declara la responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, mientras que la letra h) del referido artículo, en sentido inverso, declara la responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando se acredite que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. LÓPEZ LÓPEZ, H.: *op. cit.*, pgs. 60 - 61.

Análisis de la responsabilidad por las infracciones tributarias

1.- INTRODUCCIÓN.

En éste último capítulo nos ocuparemos del alcance de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT a las sanciones, extensión que imprime singularidad al supuesto, ya que el instituto de la responsabilidad no alcanza normalmente a las mismas, salvo cuando lo establezca expresamente la Ley.⁸⁵⁷ Dicho cometido nos obligará a analizar el concepto de «sanción tributaria» y sus clases, pues no todas las sanciones son derivables al responsable.

Asimismo, la correcta comprensión del elemento «sanción tributaria» nos exige referirnos también al concepto «infracción tributaria», dada la estrecha relación que existe entre ambos elementos. En tal sentido, es preciso adelantar, tal y como apuntamos en la introducción del presente trabajo, que *«no cabe sancionar a quien no cometió una infracción, ni la infracción cumple su función preventivo-represiva mientras la Administración no sancione al infractor»*.⁸⁵⁸ De ahí que nos ocupemos también del concepto «infracción tributaria» en éste capítulo.

⁸⁵⁷ Al respecto, recordemos que *«la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan»* (artículo 41.4 de la LGT), y que los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT extienden la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo al señalado elemento. De ahí que nos ocupemos de la indicada singularidad en el presente capítulo.

⁸⁵⁸ Vid. *Infra*, epígrafe siguiente.

Seguidamente nos referiremos a la extensión de la responsabilidad a las sanciones durante la LGT de 1.963 y actualmente. En éste epígrafe nos detendremos en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la referida LGT de 1.963, reforma que enmarañó el alcance de la responsabilidad tributaria en aquel entonces, y planteó importantes problemas de interpretación.

Por último, examinaremos el procedimiento para derivar la sanción del deudor principal al responsable tributario por levantamiento del velo, que si bien coincide con el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria del artículo 176 de la LGT, presenta diversas especialidades al tratarse de sanciones. En particular, analizaremos si dicho procedimiento respeta verdaderamente las garantías de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE, tal y como exige nuestro Tribunal Constitucional.

2.- CONCEPTOS DE INFRACCIÓN Y SANCIÓN TRIBUTARIAS.

La sanción tributaria es la consecuencia de cometer una infracción, asimismo tributaria. Dicho resultado consistirá en una medida restrictiva de derechos, la cual impondrá la Administración al culpable con intención preventivo-represiva, para que no repita el ilícito.⁸⁵⁹

La infracción tributaria, por su parte, es toda acción u omisión, dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia, tipificada y sancionada por la LGT u otra Ley.⁸⁶⁰

⁸⁵⁹ Esta definición es consecuencia de las utilizadas por ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005, pg. 22, y ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, 1.ª edic., Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2002, pgs. 207 - 208.

⁸⁶⁰ En virtud del artículo 183.1 de la LGT, «*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*». Es indudable el paralelismo que existe entre este artículo y el artículo 10 del CP, el cual dispone que «*son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la Ley*». Esta similitud evidencia la estrecha relación que existe entre el Derecho Sancionador Tributario y el Derecho Penal. En tal sentido, ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, 1.ª edic., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pg. 61.

No debemos confundir los conceptos «infracción» y «antijuricidad», ya que toda infracción singulariza una conducta antijurídica, pero no todo comportamiento antijurídico constituye una infracción.⁸⁶¹

Las conductas antijurídicas son comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico, si bien sus consecuencias son múltiples y variadas. Así, un ilícito tributario podrá calificarse como infracción o delito, según la valoración jurídico-social de su gravedad. Si el interés tutelado por la norma fuera de gran importancia, el legislador la calificará como delito. En otro caso, la considerará infracción.⁸⁶²

Los elementos infracción y sanción están, según venimos observando, fuertemente entrelazados, pues no cabe sancionar a quien no cometió una infracción, ni la infracción cumple su función preventivo-represiva mientras la Administración no sancione al infractor. La correcta comprensión del elemento sanción nos obliga examinar, por tanto, el concepto de infracción.

La infracción tributaria consistirá, según el artículo 183.1 de la LGT, en una acción u omisión, admitiéndose, por consiguiente, ambas modalidades comisivas. Dichas actuaciones deberán ser «*dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*», reconociéndose, de este modo, el principio *nulla poena sine culpa* en el Derecho Sancionador Tributario.⁸⁶³

⁸⁶¹ SÁNCHEZ HUETE se refiere a los «ilícitos» en lugar de a las «conductas antijurídicas», si bien matiza que ambas expresiones aluden a «*comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico*». Así, señala que «*no todo ilícito es una infracción, pero toda infracción es un ilícito*». SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria: perspectiva punitiva y garantista*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2007, pg. 23.

⁸⁶² ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *op. cit.*, pg. 19.

⁸⁶³ Ya el Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 7 de diciembre de 1.994 (JT 1994\1489) declaró que la imposición de una sanción requiere «*la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado antijurídico previsible, para que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias*».

Más recientemente, el Fundamento Jurídico Sexto de la STC de 20 de junio de 2.005 (RTC 2005\164) reconoció, sobre la base de la sentencia del mismo Tribunal de 26 de abril de 1.990 (RTC 1990\76), que «*no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones*

En este ámbito, el dolo significa conciencia y voluntad de cometer una infracción.⁸⁶⁴ Existen tres clases: dolo directo de primer grado, dolo directo de segundo grado y dolo eventual.⁸⁶⁵

El dolo directo de primer grado apunta a la intención de realizar el resultado o la acción de la infracción.⁸⁶⁶ El dolo directo de segundo grado, en cambio, consiste en realizar el resultado o la acción típica, si bien el autor no lo desea, aunque admite dicha consecuencia como necesaria para el fin que persigue.⁸⁶⁷ En el dolo eventual, por último, el autor se representa el resultado como probable y, aunque no lo quiere, continúa actuando, admitiendo su eventual realización.⁸⁶⁸

tributarias” y “sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente” (F. 4)».

⁸⁶⁴ Así, acomodamos la definición de dolo de MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN al Derecho Sancionador Tributario. Véase el clásico *Derecho Penal: parte general*, 8.^a edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pg. 267.

⁸⁶⁵ Nos sorprende que la Ley no contenga una definición de dolo, cuando la culpabilidad es requerida en todo delito, falta o infracción, ya sea como dolo o imprudencia. Recordemos que nuestro sistema proscribía la responsabilidad objetiva, exigiendo siempre la concurrencia de culpabilidad.

⁸⁶⁶ En palabras de MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, «*el autor quería matar y mata, quería dañar y rompe la cosa, etc.*». MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M.: *op. cit.*, pg. 270.

⁸⁶⁷ Ejemplo: quien provoca un accidente de circulación para matar al conductor del vehículo, y termina falleciendo también el copiloto. En este caso, el autor no tiene intención de matar al copiloto, aunque admite el resultado para alcanzar al conductor.

⁸⁶⁸ El dolo eventual constituye la frontera entre el dolo y la imprudencia. En esta zona de incertidumbre, a veces es complicado distinguir la naturaleza del proceso psicológico a valorar, dadas las sutiles diferencias que existe entre el dolo eventual y la imprudencia consciente, de la cual nos ocuparemos a continuación. Para distinguir ambas modalidades, se han formulado principalmente dos teorías: la teoría de la probabilidad y la teoría de la voluntad o del consentimiento.

Para la teoría de la probabilidad, el dolo eventual existirá cuando el sujeto haya actuado a pesar de considerar muy probable el resultado dañoso. La teoría de la voluntad o el consentimiento, sin embargo, requiere la firme determinación del sujeto de actuar, propósito que llevará a cabo aunque el daño sea seguro.

A nuestro juicio, la teoría de la voluntad distingue mejor el dolo y la imprudencia, pues el criterio de probabilidad admite demasiadas interpretaciones. La firmeza del propósito de actuar, en cambio, la consideramos un criterio más objetivo. En cuanto a las señaladas teorías, nos remitimos a MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M.: *op. cit.*, pg. 271.

Por su parte, la culpa o negligencia es sinónima de imprudencia⁸⁶⁹, concepto que utiliza nuestro Código Penal para referirse a la inobservancia del deber objetivo de cuidado⁸⁷⁰ cuando la acción comporta algún peligro para el bien jurídico protegido.⁸⁷¹ Se distingue entre culpa consciente e inconsciente, según el conocimiento del autor, y culpa grave, leve y levísima, según la gravedad de la infracción.⁸⁷²

La culpa es consciente cuando el sujeto se representa la eventualidad dañosa y, aún así, actúa al confiar que no se producirá. La culpa es inconsciente, en cambio, cuando el sujeto ni tan siquiera se representa la posibilidad del daño, aunque pudo y debió imaginarlo.⁸⁷³

⁸⁶⁹ Han relacionado ambos conceptos GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002, pg. 78, y PÉREZ NIETO, R.: «Dos temas abiertos de derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoincriminarse y sus límites», *Tribuna fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 234, 2010, pg. 38.

⁸⁷⁰ El deber objetivo de cuidado es la diligencia que debe observar quien vaya a realizar una acción que entrañe peligro para el bien jurídico protegido. La intensidad del cuidado dependerá de la norma, no de quien realice la acción, siendo idéntica para cualquier ciudadano.

El deber subjetivo de cuidado, por contraposición al anterior referente, consiste en la diligencia que debe observar una determinada persona. La intensidad del cuidado dependerá de la capacidad individual de la misma, resultando distinta para cada individuo.

En nuestro caso, opinamos que el deber de cuidado subjetivo vulnera la técnica de los actos reglados del artículo 6 de la LGT, pues confiere a la Administración la oportunidad de fijar la diligencia exigida en el cumplimiento de las obligaciones fiscales según la capacidad individual de la persona. Por esta razón, consideramos que solamente el deber de cuidado objetivo podrá determinar la diligencia a observar por el obligado tributario, criterio más ecuánime que el anterior. Sobre las anteriores definiciones, véase ROMERO CASANOVA en *Derecho Penal. Parte general. Introducción. Teoría jurídica del delito*, 1.ª edic., Editorial Comares, Granada, 2013, pgs. 125 y 126, respectivamente.

⁸⁷¹ Para el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2.015 (JT 2015\623), «se entiende por negligencia cualquier descuido en la atención de las normas aplicables, realizando una actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por aquéllas. Este Tribunal Central, en no pocas ocasiones, ha manifestado que ese bien jurídico, en el caso de las infracciones tributarias, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución».

⁸⁷² DELGADO SANCHO, C.D.: «Elementos constitutivos de la infracción tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 139, 2011, pg. 69.

⁸⁷³ *Loc. cit.*

Existe culpa o negligencia grave cuando se infringe el deber de cuidado más elemental, el cual se espera de todos los hombres, incluso de aquellos menos cuidadosos.⁸⁷⁴ La culpa leve se refiere a la diligencia media, aquella que emplearía un buen padre de familia.⁸⁷⁵ La culpa es levísima cuando la diligencia exigida puede observarla tan sólo una persona cuidadosa y atenta.⁸⁷⁶

A nuestro entender, la expresión «*cualquier grado de negligencia*» admite, de forma clara y concisa, cualquiera de las anteriores culpas o negligencias.⁸⁷⁷ Sin embargo, consideramos que la culpa levísima grava demasiado la posición del obligado tributario, dada la complejidad de nuestro actual sistema.⁸⁷⁸ Por esta razón, abogamos

⁸⁷⁴ Según las SSTs de 29 de febrero de 1.996 (RJ 1996\1339), 3 de octubre de 1.997 (RJ 1997\7169) y 25 de julio de 2.002 (RJ 2002\8015), entre otras, la imprudencia temeraria o grave, según terminología del CP de 1.995, consiste en la «*omisión de las más elementales precauciones*». Han relacionado las imprudencias temeraria y grave las SSAP de Barcelona de 14 de mayo de 1.999 (ARP 1999\1649), Córdoba de 22 de marzo de 2.002 (ARP 2002\330), Islas Baleares de 6 de abril de 2.004 (JUR 2004\190553) y Zaragoza de 7 de octubre de 2.006 (JUR 2006\297484).

⁸⁷⁵ Conforme al Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 10 de julio de 2.003 (RJ 2003\4622), la diligencia de un buen padre de familia es «*una medida que atiende a un criterio objetivo y abstracto. [...] es la diligencia que dentro de la vida social puede ser exigida en la situación concreta a persona razonable y sensata correspondiente al sector del tráfico o de la vida social cualificados por la clase de actividad a enjuiciar. Según este criterio objetivo, ha de resolverse la cuestión de si el agente ha obrado con el cuidado, atención o perseverancia exigibles, con la reflexión necesaria y el sacrificio de tiempo precisos. Al respecto no es pues decisivo la individualidad del agente, sino las circunstancias que determinarán la medida necesaria de diligencia y cautela*».

⁸⁷⁶ ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *op. cit.*, pg. 82.

⁸⁷⁷ En sentido contrario, el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 16 de diciembre de 2.014 (RJ 2014\6779) declara que la diligencia exigida al obligado tributario será la grave o leve, nunca la levísima. Así, el «*principio de culpabilidad se recogía en el art.77.1 de la LGT [de 1.963], en virtud del cual “las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”, precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por “dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia” [SSTC 76/1990 (rtc 1990, 76), FJ 4 A); y 164/2005 (RTC 2005, 164), FJ 6], de manera que más allá de la “simple negligencia”, de la “culpa leve”, los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia de esta Sala y Sección de 4 de marzo de 2008 SIC (RJ 2008, 2269) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto]. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la culpa leve o falta de diligencia media, “es decir, aquella que debe poner de ordinario cualquier sujeto tributario para un cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias” [Sentencia de esta Sala y Sección de 5 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7853) (rec. cas. núm. 5217/2006), FD Cuarto], es el mismo grado de culpabilidad que debe entenderse que reclama para poder imponer sanciones el actual art.183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, cuando declara que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”».*

⁸⁷⁸ Sobre este extremo, compartimos la opinión de ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *op. cit.*, pgs. 62 - 63.

porque el legislador modifique la redacción del artículo 183.1 de la LGT, y se refiera expresamente a la culpa grave y leve, excluyendo, de este modo, la culpa levísima.

En cualquier caso, es un asunto que no concierne a la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, ya que siempre requiere dolo. Como tuvimos ocasión de examinar en el capítulo segundo⁸⁷⁹, tanto el epígrafe g) como el epígrafe h) del artículo 43.1 de la LGT exigen demostrar la intención fraudulenta del responsable de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, propósito nunca negligente.

Continuando con el artículo 183.1 de la LGT, el comportamiento antijurídico no tendrá la consideración de infracción mientras no lo establezca la Ley.⁸⁸⁰ El principio de tipicidad es consecuencia del principio de legalidad, si bien el Tribunal Supremo los distingue del siguiente modo: *«los conceptos de legalidad y de tipicidad no se identifican, sino que el segundo tiene un propio contenido, como modo especial de realización del primero. La legalidad se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley, pero la tipicidad requiere algo más, que es la precisa definición de la conducta que la ley considere constitutiva de la infracción, y la igualmente precisa definición de la sanción que pueda imponerse, siendo en definitiva medio de garantizar el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 C. E.) y de hacer realidad junto a la exigencia de una “lex previa”, la de una “lex certa”»*.⁸⁸¹

⁸⁷⁹ Vid. Epígrafe 5.2.

⁸⁸⁰ Así lo dispone, *a sensu contrario*, el propio artículo 183.1 de la LGT, el cual establece que *«son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley»*. (El subrayado es nuestro).

De este modo, la LGT recoge el principio de tipicidad del artículo 25.1 de la CE, en cuya virtud *«nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento»*.

⁸⁸¹ Véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 20 de diciembre de 1.989 (RJ 1989\9640).

A este principio que ahora analizamos, incumbe las funciones de garantía y valorativa⁸⁸², ya que el tipo infractor evidencia un juicio de valor negativo al prohibir la acción u omisión por considerarla contraria al ordenamiento jurídico. La función de garantía, por su parte, informa al administrado sobre qué conductas están prohibidas, y cuáles son las consecuencias de realizarla.⁸⁸³

Finalmente, la infracción no cumplirá su función represiva mientras la Administración no intimide al infractor a través de la correspondiente sanción. La intensidad de la sanción dependerá en gran medida del carácter leve, grave o muy grave⁸⁸⁴ de la infracción que le antecede, clasificación que responde al grado de reproche que merece la conducta ilícita.⁸⁸⁵

⁸⁸² Así, SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones en la nueva...*, cit., pg. 58.

⁸⁸³ Esta función de garantía debemos relacionarla con las exigencias de *lex previa* y *lex certa*. La exigencia de *lex previa* significa, tal y como indica el artículo 25.1 de la CE, que «*nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*».

Por otro lado, la exigencia de *lex certa* obliga a que los elementos esenciales de la conducta antijurídica queden «*suficientemente determinados*» en la Ley (STS de 24 de septiembre de 2.014, FD. 3.º, [RJ 2014\4844]), de modo que «*los principios de la tipicidad de la infracción y de la legalidad de la pena, básicos presupuestos para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, requieren no ya sólo la necesidad de que el acto u omisión castigados se hallen claramente definidos como infracción en el ordenamiento jurídico, sino también la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas y personales determinantes de la ilicitud y de la imputabilidad, con la añadidura, lógica consecuencia de lo anterior, de que, en esta materia, ha de rechazarse, como reiteradamente ha sostenido esta Sala cualquier tipo de interpretación extensiva, analógica o inductiva e igualmente la posibilidad de sancionar un supuesto diferente del que la norma contempla, o la imposición de correcciones sin la cumplida prueba de los hechos que se imputen*» (STS de 5 de diciembre de 1.984, [RJ 1984\6068]).

Lo anterior no quiere decir, sin embargo, que el empleo de conceptos jurídicos indeterminados infrinja el principio de tipicidad del artículo 25.1 de la CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional declaró que «*constituye doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada*» (STC de 29 de septiembre de 1.997, FJ. 3.º, [RTC 1997\151]).

⁸⁸⁴ Vid. Artículo 183.2 de la LGT.

⁸⁸⁵ En este sentido, SANCHEZ HUETE afirma que «*el sistema de infracciones y sanciones instaurado por la nueva LGT bascula sobre la base de una clasificación de infracciones delimitadas en torno a la intensidad de la culpabilidad, evidenciada por la ocultación o la utilización de medios fraudulentos, y una graduación de la sanción que pivota de manera genérica, sobre consentimiento del imputado en el acta de inspección, como reducción de la sanción, y sobre determinados elementos de agravación objetivados –comisión repetida, perjuicio económico e incumplimiento sustancial de*

El artículo 185.1 de la LGT distingue dos clases de sanciones: sanciones pecuniarias y sanciones no pecuniarias. Las sanciones pecuniarias consisten en el pago de una cantidad de dinero⁸⁸⁶, cuantía que resultará de aplicar un porcentaje sobre una base o vendrá determinada directamente en la Ley.

Las sanciones pecuniarias de cantidad fija se utilizan para reaccionar contra la inobservancia de obligaciones de carácter formal⁸⁸⁷, y obligan al pago de una suma cierta de dinero, previamente determinada en la Ley.⁸⁸⁸ Las sanciones pecuniarias consistentes en multa proporcional, en cambio, habrá que graduarlas por imperativo del principio de proporcionalidad⁸⁸⁹, con arreglo a los criterios de graduación del artículo 187 de la LGT y a las reducciones del artículo 188 del mismo texto legal.⁸⁹⁰

Las sanciones no pecuniarias, por su parte, se regulan en el artículo 186 de la LGT, y consisten en la pérdida de concretos derechos, si bien jamás privarán de

obligaciones de documentación-». SÁNCHEZ HUETE, M.A.: La graduación de las sanciones en la nueva LGT, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006, pg. 47.

⁸⁸⁶ ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias, cit.*, pgs. 26 - 27.

⁸⁸⁷ Sobre este extremo, ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *op. cit.*, pg. 87.

Por su parte, ANEIROS PEREIRA considera que las sanciones pecuniarias de cuantía fija se comprenden mejor «*si tenemos en cuenta que su ámbito de aplicación son las infracciones en las que no existe un perjuicio económico directo y, por tanto, la cuantía de la sanción no puede fijarse en función de esa magnitud*». ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias, cit.*, pgs. 29 - 30.

⁸⁸⁸ Se sancionan con multa pecuniaria fija, entre otras, las infracciones de los artículos 198.5, 200.3 y 202.1 de la LGT.

⁸⁸⁹ Según el artículo 131.3 de la LRJPAC, el principio de proporcionalidad consiste en «*guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada*». Este principio deberá observarlo la Administración en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria, de conformidad con el artículo 178, 2.º párrafo, de la LGT.

⁸⁹⁰ No examinaremos en este trabajo los distintos criterios de graduación de las sanciones tributarias, pues un análisis detallado de los mismos nos alejaría demasiado del objeto de nuestro estudio. Para más información, nos remitimos a AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: *op. cit.*, y CALVO VÉRGEZ, J.: «*Régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias: concepto, clases y criterios de cuantificación: un análisis jurisprudencial*», *Revista de información fiscal*, núm. 105, 2011, pgs. 59 y ss.

libertad.⁸⁹¹ Se trata de sanciones de carácter accesorio, las cuales «*se podrán imponer*»⁸⁹² junto a la sanción principal pecuniaria de que se trate.⁸⁹³

A nuestro juicio, la señalada expresión infringe la técnica de los actos reglados del artículo 6 de la LGT, pues confiere a la Administración la oportunidad de sancionar al infractor discrecionalmente. En cualquier caso, estamos ante un asunto que no atañe a la responsabilidad tributaria, pues dicho instituto garantiza solamente el crédito tributario.⁸⁹⁴

En definitiva, la sanción pecuniaria fija o proporcional que se derive al responsable resultará de haber cometido una infracción el deudor principal, ya sea leve, grave o muy grave. Dicha infracción vendrá tipificada en la LGT u otra Ley⁸⁹⁵, y se sancionará a través del correspondiente procedimiento que garantice los derechos de defensa del presunto infractor, ya sea sancionador o de aplicación de los tributos.⁸⁹⁶

⁸⁹¹ Vid. Artículo 131.1 de la LRJPAC.

⁸⁹² Según se observa, la expresión «*se podrán imponer*» es utilizada por el legislador en cada supuesto del artículo 186 de la LGT.

⁸⁹³ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *op. cit.*, pg. 88.

⁸⁹⁴ Cabe utilizar aquí el mismo razonamiento esgrimido para las obligaciones tributarias formales. Por esta razón, nos remitimos al epígrafe 3 del capítulo anterior.

⁸⁹⁵ El propio artículo 183.1 de la LGT se refiere a las «*infracciones tributarias [...] tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*». Contienen tipos infractores específicos del tributo que regulan la LIVA (artículo 170) y la LIS (entre otros, los artículos 18.13, 61.4 y 86.4).

Se ha referido a la actual dispersión de los tipos infractores, y a la conveniencia de reunirlos todos en una regulación unitaria de la materia, ANEIRO PEREIRA, J.: «La técnica legislativa en materia de infracciones y sanciones. Algunas reflexiones sobre la regulación actual a la vista de los principios constitucionales», *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 30, 2009, pg. 327.

⁸⁹⁶ El artículo 208.1 de la LGT confiere al presunto responsable la posibilidad de renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador, en cuyo caso «*su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento*», de conformidad con el artículo 27.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante, RGRST). De ahí que nos refiramos también al procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente.

En cualquier caso, la Administración deberá garantizar los derechos de defensa del presunto infractor, ya que, tal y como indica el Fundamento Jurídico Séptimo de la reciente STC de 16 de marzo de 2.015 (RTC 2015\54), «*se ha ido elaborando progresivamente una doctrina que asume la vigencia en el*

Una vez impuesta la sanción al deudor principal, cabrá derivarla al responsable tributario por levantamiento del velo cuando no la satisfaga. De este aspecto, precisamente, nos ocuparemos en el epígrafe 4 del presente capítulo.

3.- EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD A LAS SANCIONES.

Tal y como sostuvimos en el epígrafe 6 del capítulo segundo, la responsabilidad tributaria alcanzará tan sólo «la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario» al deudor principal⁸⁹⁷, si bien garantizará también la sanción impuesta al mismo cuando expresamente lo disponga la Ley.⁸⁹⁸ En nuestro caso, la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo se extiende a las sanciones, pues los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT se refieren expresamente a las mismas, singularidad que nos obliga examinar detenidamente este aspecto de la responsabilidad.

Estando vigente la LGT de 1.963, y hasta la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la referida Ley⁸⁹⁹, la responsabilidad alcanzaba siempre a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, ya que éstas integraban la deuda tributaria, y el artículo 37.1 extendía la responsabilidad al señalado concepto.⁹⁰⁰ De

seno del procedimiento administrativo sancionador de un amplio abanico de garantías del art. 24 CE. Sin ánimo de exhaustividad, se pueden citar el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición de la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; y, en fin, el derecho a utilizar los medios de prueba adecuados para la defensa, del que se deriva que vulnera el art. 24.2 CE la denegación inmotivada de medios de prueba».

⁸⁹⁷ Vid. Artículo 41.3 de la LGT.

⁸⁹⁸ Vid. Artículo 41.4 de la LGT.

⁸⁹⁹ B.O.E. de 22 de julio de 1.995, núm. 174, pgs. 22611 y ss.

⁹⁰⁰ Efectivamente, el artículo 37.1 de la anterior LGT extendía la responsabilidad a la «deuda tributaria», y el artículo 58.2 de la misma Ley establecía que «formarán parte de la deuda tributaria: [...] e) Las sanciones pecuniarias». Dicha composición fue la que permitió a la Administración durante años extender la responsabilidad sin restricciones a las sanciones impuestas al deudor principal. En tal sentido, GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, parte Estudio, 1.999 (BIB 1999\1155), pg. 1.

hecho, los esfuerzos doctrinales de la época iban dirigidos a limitar la extensión del indicado instituto cuando el responsable participara en la comisión del ilícito.⁹⁰¹

Tras la antedicha Ley de modificación parcial de la LGT de 1.963, el artículo 37.3 de la repetida Ley quedó redactado del siguiente modo: «*la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones*».⁹⁰² Con dicha apostilla, el legislador quiso restringir el alcance de la responsabilidad tributaria, si bien no modificó la extensión específica de algunos supuestos, omisión consciente u olvido que desvirtuó la reforma.⁹⁰³

Dicha contradicción generó dudas, y las instancias jurisdiccionales inferiores comenzaron a interpretar en un sentido y en otro: algunos Tribunales consideraban que la responsabilidad no debía extenderse nunca a las sanciones⁹⁰⁴, otros que dicho

⁹⁰¹ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pg. 78, y PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pg. 294.

⁹⁰² El subrayado es nuestro.

⁹⁰³ Nos estamos refiriendo fundamentalmente al supuesto del artículo 40.1 de la LGT de 1.963, el cual seguía disponiendo que «*serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones*». Continuó extendiéndose también a las sanciones el artículo 38.1 de la misma Ley, aunque de forma no tan evidente.

⁹⁰⁴ Sostuvieron que la responsabilidad tributaria no debía extenderse nunca a las sanciones las SSAN de 3 de mayo de 2.000 (JT 2000\1892) y 25 de enero del 2.001 (JT 2001\423), la STSJ de La Rioja de 13 de febrero de 2.001 (JT 2001\613), y las SSTSJ de Murcia de 13 de julio de 1.998 (JT 1998\1089), 24 de enero de 2.001 (JT 2001\115) y 23 de enero de 2.002 (JT 2002\793). Concretamente, el Fundamento de Derecho Quinto de ésta última sentencia dispuso, de manera muy clara e inteligible, que «*después de la reforma de la LGT por Ley 25/1995, el art. 37.3 prohíbe que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, sin distinguir, como hace el art. 14.3 del RGR si la responsabilidad se imputa a quien ha participado en la comisión de la infracción o, por el contrario, a un tercero ajeno al hecho tipificado como tal. En principio parece que la responsabilidad tributaria no se podrá extender a las sanciones en ningún caso, sea el responsable o no participe materialmente en la infracción, esto es, con independencia de que dicha extensión objetiva de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones suponga vulneración o, por el contrario, sea respetuosa con el principio de personalidad de la sanción*».

Tal interpretación del art. 37.3 LGT supone que dicho precepto no es proyección del principio de personalidad de la sanción, sino que en realidad es una prohibición general y absoluta de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores. Entonces la solución al conflicto entre los arts. 38.1 y 40.1 con el art. 37.3 de la LGT podría resolverse entendiendo que se ha

instituto debía garantizarlas cuando el supuesto de responsabilidad concreto lo estableciera.⁹⁰⁵ Finalmente, la STS de 21 de diciembre de 2.007 unificó la doctrina, y convalidó la última interpretación, declarando que la responsabilidad tributaria alcanzará a las sanciones cuando el supuesto de responsabilidad lo disponga expresamente.⁹⁰⁶

producido una derogación tácita de los dos primeros por el último de la Ley 25/1995, en lo que respecta a la posibilidad de extender la responsabilidad sobre las sanciones. Esta solución es la adoptada por esta Sala en sentencia de 13 de julio de 1998 (JT 1998,1089) y STS de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965). La posición de ambas lleva a entender que la responsabilidad tributaria establecida en los arts. 38.1 y 40.1 LGT no alcanzará a las sanciones, no porque suponga una vulneración del principio de personalidad de la pena (cuestión indiferente para el TS) sino porque la voluntad del legislador en la Ley 25/1995, consiste en la no extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones».

⁹⁰⁵ Por su parte, declararon que la responsabilidad se extenderá a las sanciones cuando el supuesto concreto lo establezca las SSAN de 21 de febrero de 2.000 (JT 2000\958), 8 de febrero de 2.001 (JT 2001\465) y 28 de enero de 2.002 (JT 2002\883), la STSJ de Extremadura de 11 de marzo de 1.998 (JT 1998\376), y la STSJ de La Rioja de 26 de febrero de 2.002 (JT 2002\614). También el TEAC se refirió a la posibilidad de extender la responsabilidad a las sanciones cuando lo especifique el supuesto concreto, proclamándolo así las resoluciones de 8 de marzo de 2.000 (JT 2000\936), 5 de octubre de 2.000 (JT 2000\1876) y 26 de abril de 2.001 (JT 2001884).

⁹⁰⁶ En efecto, el Fundamento de Derecho Tercero de la señalada sentencia (RJ 2008\69) declaró que *«esta Sala considera ahora, acogiendo la posición mantenida por la propia Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional (sentencias de 8 y 9 de febrero de 2001, recursos nums 98/2000 [JT 2001, 465] y 823/2000 [JUR 2001, 104847] respectivamente, y sentencia de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005, rec. Num. 586/2002 [JT 2005, 1530], 551/2003 [JUR 2005, 238301] y 190/2003 [JUR 2006, 242473]), que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general; el art. 37.3, en la redacción que le dio la Ley 25/1995, constituye una norma de general aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el art. 40.1, párrafo 1º, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran.*

Si se hubiera querido modificar el régimen establecido en el art. 40.1, éste habría sido modificado cuando la Ley 25/1995 modificó el art. 37.3. Es claro que la Ley 25/95 quiso mantener el art. 40.1 como estaba. Y es que en aquellos casos en que la responsabilidad se basa en la participación directa del responsable en la comisión de las infracciones tributarias, no parece lógico no exigirle el importe correspondiente a las sanciones. Si el art. 40.1, párrafo 1º, supone una cierta participación del administrado en la infracción, es lógico que su responsabilidad abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido. [...]

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del art. 40.1, párrafo 1º, que presupone la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el art. 40.1 de la L.G.T., en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, responde de las sanciones. [...]

Se explica así que para un importante sector de nuestra doctrina resultara factible llevar a cabo una interpretación de los arts. 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

En concreto, y con base en dicha interpretación, entendemos que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable -tesis ésta mantenida por este Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965)-, sino que su único objetivo -plenamente lógico- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como

En la actualidad, las sanciones ya no forman parte de la deuda tributaria⁹⁰⁷, y la responsabilidad no alcanza por regla general a las mismas, salvo las excepciones que la LGT u otra Ley establezcan.⁹⁰⁸ Esta nueva configuración aporta, sin duda, claridad sistemática, y zanja definitivamente la polémica que hubo tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, sobre el verdadero alcance de la responsabilidad tributaria.

A nuestro juicio, la responsabilidad tributaria no debió garantizar jamás la sanción impuesta al deudor principal⁹⁰⁹, pues una medida tan excepcional como ésta se justifica tan sólo cuando el bien jurídico está especialmente protegido, como es el caso del crédito tributario.⁹¹⁰ Creemos que la solución actual confiere demasiado poder a la Administración, ya que le ofrece la oportunidad de sancionar indirectamente al responsable, cobertura que genera inseguridad.

Por otro lado, nos parece inaceptable la incertidumbre que ha presidido la actividad tributaria desde la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, hasta la STS de 21 de diciembre de 2.007 para la unificación de la doctrina.⁹¹¹ Pensamos que el

el referido art. 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena. [...]

En definitiva, la precisión del art. 40.1, párrafo 1º, constituía una norma especial frente a la regla general del art. 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el art. 40.1, párrafo 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones».

⁹⁰⁷ Véase el apartado 3 del artículo 58 de la LGT.

⁹⁰⁸ Vid. Artículo 41.4 de la LGT.

⁹⁰⁹ En este sentido, compartimos la opinión de autores como MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J.M.: *op. cit.*, pg. 5; MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pg. 119, y NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pgs. 30 - 31.

⁹¹⁰ Al respecto, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 26 de junio de 2.014 (RJ 2014\4387) declaró que el bien jurídico protegido «*son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836). En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones este Tribunal Supremo, a partir de sus sentencias de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998, 485), 18 de julio (RJ 1998, 6354) y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999 (RJ 1999, 5756)*».

⁹¹¹ Nos estamos refiriendo a los contradictorios pronunciamientos de los Tribunales inferiores a causa de la modificación del artículo 37.3 de la LGT de 1.963.

legislador de la referida Ley no estuvo a la altura de las exigencias, déficit que atentó directamente contra el principio de seguridad jurídica.

Por esta razón, consideramos todo un acierto la redacción más detallada del artículo 41.4 de la actual LGT, precepto que no extiende la responsabilidad a las sanciones, «*salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan*». En nuestra opinión, una materia tan sensible como la tributaria no debería presentar nunca dicha «*aparente contradicción*»⁹¹², pues confiere amplios poderes a la Administración en detrimento del administrado, y cualquier fisura del sistema repercute negativamente en el mismo.

4.- PROCEDIMIENTO PARA DERIVAR LA SANCIÓN AL RESPONSABLE.

El procedimiento para derivar la sanción al responsable tributario por levantamiento del velo será el contemplado en el artículo 176 de la LGT para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria, de conformidad con el artículo 182.2, 2.º párrafo, de la misma Ley. Es decir, la Administración deberá declarar fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios, comunicar el inicio del procedimiento al presunto responsable y conferirle el preceptivo trámite de audiencia con anterioridad a declararlo definitivamente responsable por las sanciones del deudor principal.⁹¹³

Sin embargo, dicha remisión, sin más, al procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria no resuelve si la Administración podrá iniciar un nuevo procedimiento para derivar la sanción al responsable, opción que le interesará cuando haya derivado con anterioridad la deuda tributaria, y no la sanción, del deudor principal.

⁹¹² Esta expresión es utilizada por nuestro Alto Tribunal para referirse al conflicto entre los artículos 37.3 y 40.1, ambos de la LGT. Véase el Antecedente de Hecho Segundo de la reciente STS de 16 de febrero de 2.015 (RJ 2015\921).

⁹¹³ De este procedimiento ya nos ocupamos con anterioridad en el epígrafe 5 del capítulo segundo.

Nos sorprende que ni la doctrina científica ni la jurisprudencial se hayan ocupado del asunto, pues dicho vacío dificulta la comprensión del procedimiento que ahora analizamos.⁹¹⁴

A nuestro juicio, la respuesta al anterior interrogante se encuentra en el artículo 174.5 de la LGT, el cual establece que *«en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación»*.⁹¹⁵ Dicho precepto obligará a la Administración a sustanciar un sólo

⁹¹⁴ Muy tímidamente, y sin terminar de proponer una solución, NAVARRO EGEA afirma que *«la norma no ha contemplado la incidencia que pueden tener en esta fase inicial los supuestos en los que la obligación del responsable abarca la sanción, pues no basta con que la deuda se encuentre liquidada o autoliquidada, sino que ha de existir una sanción firme. La falta de un pronunciamiento legal expreso puede dar pie a diversas soluciones, bien para defender que el procedimiento de derivación de responsabilidad no puede tener lugar en tanto no se conozca la cuantía de la deuda garantizada (deuda tributaria y sanción), bien para entender que han de concurrir de forma sucesiva dos actos de derivación de responsabilidad como resultado de sendos procedimientos»*. NAVARRO EGEA, M.: *op. cit.*, pg. 40.

Por su parte, las sentencias que han analizado la extensión de la responsabilidad a las sanciones examinan normalmente derivaciones conjuntas de la deuda tributaria y la sanción del deudor principal (entre otras, las SSTs de 28 de abril de 2.014 [RJ 2014\2362], 18 de noviembre de 2.013 [RJ 2014\454], 14 de marzo de 2.013 [RJ 2013\2765] y 24 de enero de 2.013 [RJ 2013\1914]), si bien la STC de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85), sobre la que volveremos más tarde, se refiere a la derivación exclusiva de la sanción. No hemos encontrado ninguna resolución de contraste que examine la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento para derivar la sanción al responsable cuando se ha exigido con anterioridad la deuda tributaria al mismo.

⁹¹⁵ Aunque el artículo 174.5 de la LGT no se refiera directamente a las sanciones, opinamos que se extenderá también a las mismas, pues lo contrario produciría indefensión en el administrado. En este sentido, compartimos la opinión de MALVÁREZ PASCUAL, quien de manera muy clara e inteligible sostiene que *«el artículo 174.5 de la LGT sólo establece expresamente la posibilidad de recurrir frente a la liquidación notificada al sujeto pasivo, sin que en ningún caso haga referencia a las sanciones. Ahora bien, a estos efectos hemos de entender el concepto de liquidación en sentido amplio, por lo que ha de incluirse en el mismo cualquier deuda liquidada por la Administración tributaria, incluidas las sanciones que pudieran haber sido objeto de derivación. En este sentido, habría que interpretar el término liquidación como el acto a través del cual se hace líquida una determinada obligación de carácter tributario, ya sea una cuota impositiva, una prestación accesoria o la sanción derivada de la comisión de una infracción tributaria. No se trata de un asunto menor, pues entre otras cosas, la impugnación de la sanción puede constituirse en un aspecto clave en la defensa jurídica de los responsables y, particularmente, en uno de los supuestos de mayor aplicación en la práctica, como es el que se regula en el artículo 43.1.a) de la LGT, en el que el presupuesto de hecho de la responsabilidad de los administradores descansa precisamente en la imposición de una sanción a la sociedad en la que ejercía tales cargos. En efecto, en estos casos si la Administración no hubiere impuesto la sanción a la sociedad no hubiera sido posible derivar la responsabilidad a los administradores en virtud de dicho precepto, por*

procedimiento para derivar al responsable la deuda tributaria y la sanción del deudor principal, pues una declaración de responsabilidad nueva permitiría al responsable impugnar otra vez el presupuesto de hecho habilitante de la primera derivación.

En efecto, el límite del transcrito artículo 174.5 de la LGT actúa solamente sobre «*las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios*», luego los efectos del recurso o reclamación que interponga el responsable contra el nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad podrían extenderse a otras liquidaciones del mismo. Consideramos que esta opción es contraria al principio de economía procesal, pues confiere al responsable la oportunidad de no recurrir o reclamar contra la primera declaración de responsabilidad e impugnarla más tarde, con motivo de la nueva declaración que deba dictar la Administración para derivar la sanción al responsable.⁹¹⁶ De ahí que insistamos en la necesidad de un sólo procedimiento para derivar la deuda tributaria y la sanción del deudor principal.

Lo anterior no pretende afirmar, no obstante, que la derivación de las sanciones al responsable tenga carácter accesorio, es decir, que solamente quepa exigir las sanciones al responsable a través del procedimiento que sirva para derivar la deuda tributaria del deudor principal. Una solución distinta impediría a la Administración derivar al responsable las sanciones que no dimanen de una deuda tributaria, y las sanciones impuestas al deudor principal cuando haya satisfecho el importe de la repetida deuda.⁹¹⁷

Este esquema impedirá a la Administración exigir la sanción al responsable cuando haya derivado anteriormente la deuda tributaria del deudor principal al mismo,

lo que la impugnación de la sanción es una cuestión decisiva». MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: «El derecho de los responsables tributarios a...», *cit.*, pgs. 457 - 458.

⁹¹⁶ En tal sentido, NOGUEIRA LÓPEZ sostiene que el principio de economía procesal proscribiera la duplicidad de trámites que dificulte y ralentice la actividad administrativa. VV AA.: *Los Principios Jurídicos del Derecho Administrativo*, *cit.*, pg. 300.

⁹¹⁷ A mayor abundamiento, el artículo 182.1 de la LGT se refiere expresamente a las sanciones que no derivan de una deuda tributaria, luego no tendría sentido que la responsabilidad solidaria se extendiera a éstas y la responsabilidad subsidiaria no.

pues incumpliría el requisito de tramitar ambos conceptos conjuntamente. Por ello, es muy importante una correcta planificación recaudatoria.

Por otro lado, opinamos que la fórmula de remisión al artículo 176 de la LGT es consecuencia de la doctrina que durante años defendió el carácter no sancionador de la extensión de la responsabilidad a las sanciones, la cual distinguía entre autoría de la infracción y responsabilidad sobre la sanción.⁹¹⁸ En virtud de la misma, el infractor sería

⁹¹⁸ Esta doctrina la recogen muy claramente los Fundamentos de Derecho Primero y Segundo de la STS de 30 de septiembre de 1.993 (RJ 1993\6562), los cuales disponen lo siguiente: «*Por una parte está el importe de la deuda tributaria en sentido estricto, que subsidiariamente se deriva para que sea pagada por el Administrador. Con relación a ella consideramos plenamente correcta la argumentación de la sentencia apelada, ya que además del dato formal de la ubicación de los preceptos reguladores de la responsabilidad subsidiaria fuera del capítulo que la Ley General Tributaria dedica a las infracciones y sanciones, desde un punto de vista sustantivo resulta conforme a la técnica jurídica de naturaleza no sancionadora el asegurar el pago de las deudas mediante la previsión legal de casos de responsabilidad civil subsidiaria por quienes tienen algún tipo de concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal. Es, en este caso, el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describía el art. 40 de la Ley General Tributaria, a las cuales -incluida la de que hubieren mediado mala fe o negligencia grave- no hay por qué darles la naturaleza de elementos originadores de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que son nociones perfectamente integradas en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un simple gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda, de la que sin embargo, podrá resarcirse, en su caso, ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal.*

Aparentemente distinta es la situación con respecto a las cuantías derivadas hacia el recurrente que responden al concepto de sanciones, con arreglo a lo dispuesto en la propia Ley General Tributaria y que son consecuencia exclusiva de las infracciones de omisión y defraudación imputables a la persona jurídica, no a su deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, deber que queda limitado a lo que en las actas de derivación de la responsabilidad se acoge bajo los epígrafes de cuota e intereses. Pues bien, aquellas sanciones, consistentes en multas, tienen un indudable carácter punitivo, porque realmente suponen un plus sobre lo que constituye el contenido propio de la obligación tributaria, por lo que parece que con relación a esta faceta puramente sancionadora no podrían negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas en favor de los sujetos a un procedimiento administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la presunción de inocencia, que en estos casos requeriría la existencia de una mínima actividad probatoria, suficiente para que la Administración pueda establecer como razonablemente acreditado que el administrador debe asumir la sanción impuesta a la persona jurídica.

Pero este inicial criterio tiene en su contra que también con respecto al contenido económico de la sanción que el administrador haga efectivo como consecuencia de la derivación, tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacérsele extensibles las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales.

Esto no quiere decir, por supuesto, que su situación sea la del indefenso, porque frente al acto de derivación puede hacer valer, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, los mismos medios de defensa que cualquier otro administrado respecto del que la Administración adopte una decisión que grave sus intereses. Por otra parte, tampoco pueden desconocerse las especiales características del supuesto legal, en que al ser el responsable subsidiario el administrador, las actuaciones anteriores dirigidas contra la sociedad para establecer su responsabilidad tributaria, en el

el deudor principal, la persona que debería actuar dolosa o imprudentemente, de conformidad con el requisito subjetivo de la culpabilidad. El responsable, en cambio, sería la persona obligada a garantizar y soportar la sanción impuesta al deudor principal, cometido que debería cumplir sin necesidad de ser culpable.⁹¹⁹

Esta doctrina, sin embargo, se encuentra hoy superada, pues el Tribunal Constitucional reconoce en la actualidad el carácter punitivo de la extensión de la responsabilidad a las sanciones, y aplica las garantías materiales y procesales de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE al responsable.⁹²⁰ Esta nueva tendencia obliga a la

doble concepto de deudora e infractora de las normas tributarias, normalmente habrán de ser conocidas por aquél, de modo que independientemente que de acuerdo con el art. 37.4 de la Ley General, a partir de la derivación asuma los derechos del sujeto pasivo del tributo, sin embargo esto no obsta a que en su calidad de administrador deba haber conocido con anterioridad el procedimiento administrativo dirigido contra la persona jurídica que administra.

En resumen, que sin perjuicio de que la Administración tenga que aportar las pruebas de los presupuestos de hecho en que la Ley funda la derivación de responsabilidad, sin embargo la posición jurídica del administrador responsable subsidiario no es estrictamente la de un sancionado, por lo que la protección de sus derechos no puede enmarcarse dentro del sistema del art. 24.2 de la Constitución, sino en el régimen general de tutela judicial efectiva regulada en el párrafo primero del propio artículo».

⁹¹⁹ GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *cit.*, pgs. 2 - 3.

⁹²⁰ En este sentido, los Fundamentos Jurídicos Tercero y Cuarto de la STC de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85) declararon que «en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento –componentes de la “deuda tributaria” a la que alude el art. 40 LGT que tienen, respectivamente, finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre [RTC 2000, 276], FF. 5 y 6)–, sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, SA, por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración –sanciones que ejercen una función represiva o de castigo (STC 276/2000, citada, F. 6)–, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”– del título IV –que regula “La potestad sancionadora”–.

En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre (RTC 2004, 145), F. 3; 52/2004, de 13 de abril (RTC 2004, 52), F. 3; 54/2003, de 24 de marzo (RTC 2003, 54), F. 3; 9/2003, de 20 de enero (RTC 2003, 9), F. 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo (RTC 2002, 116), F. 3]».

Administración a observar los principios que recogen los indicados preceptos en el procedimiento que venimos examinando.

A continuación analizaremos si el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria es capaz de vehicular correctamente los señalados principios y garantías. Nos referiremos a aquellos que, a nuestro entender, presentan mayor conflictividad.

4.1.- PRINCIPIO DE CULPABILIDAD.

En primer lugar, nos ocuparemos del principio de culpabilidad, el cual se asocia a los artículos 10, 24.2 y 25.1 de la CE.⁹²¹ Dicho principio no se relaciona entre los principios de la potestad sancionadora del artículo 178 de la LGT, si bien el artículo 183.1 de la misma Ley lo configura como requisito subjetivo de las infracciones tributarias.

Se trata de un principio fundamental en la configuración de nuestro Derecho Sancionador Tributario, dado que proscribte categóricamente la responsabilidad objetiva en materia de sanciones, según ha venido reiterando el Tribunal Constitucional.⁹²² Este

⁹²¹ Así lo ha reconocido el Fundamento Jurídico Tercero de la STC de 6 de noviembre de 2.014 (RTC 2014\185).

⁹²² Proscribe la responsabilidad objetiva el Fundamento de Derecho Sexto de la STC de 20 de junio de 2.005 (RTC 2005\164), el cual, sobre la base de la sentencia del mismo Tribunal de 26 de abril de 1.990 (RTC 1990\76), declara que «*no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias*» y «*sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente*» (F. 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere».

elemento habrá de probarlo la Administración por imperativo del principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE, el cual invierte la carga de la prueba, y obliga a la misma a demostrar el tipo objetivo y subjetivo de la infracción.⁹²³

Como tuvimos ocasión de apuntar en el epígrafe anterior, la Administración tributaria deberá probar que el responsable actuó con dolo o imprudencia para derivarle la sanción del deudor principal. Dicho elemento subjetivo tendrá que demostrarlo a partir de indicios, pues la intención humana no cabe probarla directamente, y difícilmente el responsable confesará sus pretensiones.

De este modo, la Administración partirá del hecho-base que le permita presumir el dolo o la imprudencia del responsable, indicio que exige probar suficientemente el artículo 108.2 de la LGT. Esta conclusión resultará de enlazarla con el señalado hecho-base, a través de una relación de causalidad inspirada en la experiencia y la lógica.⁹²⁴

Este ejercicio obligará a la Administración a motivar detalladamente el señalado razonamiento lógico deductivo en la declaración de la responsabilidad, *so pena* de causar indefensión al responsable. El razonamiento deberá atender a la realidad del caso

Se han referido también al principio de culpabilidad en materia de sanciones tributarias las SSTC de 13 de noviembre de 1.995 (RTC 1995\164) y 4 de octubre de 2.010 (RTC 2010\57).

⁹²³ Según el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 4 de marzo de 2.004 (RJ 2004\2116), *«el derecho a la presunción de inocencia hace recaer la carga de la prueba incriminatoria sobre la Administración sancionadora, no existiendo carga del administrado sobre la prueba de inocencia, que aparece directamente presumida por la Constitución. Ahora bien, el hecho de que la presunción de inocencia lo sea “iuris tantum” posibilita naturalmente que la Administración pueda desvirtuar su eficacia mediante la práctica de una actividad probatoria de cargo rodeada de todas las garantías. De este modo, si bien es cierto que la falta de prueba de cargo perjudica a la Administración, no lo es menos que, una vez obtenida ésta, la falta de prueba de descargo perjudicará al administrado sujeto al expediente sancionador. Pero es perfectamente posible que pueda evidenciarse dicha culpabilidad y, ello no obstante, por la concurrencia de circunstancias eximentes de la responsabilidad, se vea el administrado en la tesitura de tener que afrontar la carga de la prueba de tales circunstancias si no quiere ser sancionado. En estos casos, a fin de evitarse la sanción pese a que la presunción de inocencia haya conseguido ser desvirtuada, corresponderá al administrado la carga de acreditar aquéllos elementos de descargo que, por no haber sido apreciados de oficio, conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa».*

⁹²⁴ De este ejercicio ya nos ocupamos en el epígrafe 2.2 del capítulo anterior. Nos remitimos al mismo.

concreto, exigencia que veda el empleo de argumentos estereotipados, los cuales persiguen fórmulas de tratamiento en serie.⁹²⁵

No obstante, el responsable podrá enervar la prueba de cargo de la Administración mediante la correspondiente prueba de descargo que justifique la concurrencia de alguna causa de exclusión de la culpabilidad. Las causas de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria se regulan en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, entre las cuales destaca la interpretación razonable de la norma, ya que se utiliza habitualmente en la práctica.⁹²⁶

Esta causa de exclusión de la culpabilidad exige observar que la norma objeto de conflicto admite varias interpretaciones, pluralidad que obligó al administrado a elegir entre las distintas opciones. Evidenciará este conflicto interpretativo de la norma la doctrina contraria de los Tribunales ante situaciones análogas.

Además, la declaración o autoliquidación comprobada por la Administración deberá ajustarse con exactitud a la realidad, pues la ocultación revelaría dolo o imprudencia del obligado tributario, según la consciencia o inconsciencia,

⁹²⁵ En este sentido, el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 6 de noviembre de 2.014 (RJ 2014\5463) dispuso que *«la motivación acerca de la culpabilidad expresada en el acuerdo sancionador es genérica e inconcreta, y se exterioriza en un enunciado que no sólo no atiende a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que es similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo virtualmente universal para asentar el juicio de culpabilidad, carácter genérico que desmiente abiertamente su idoneidad como motivación ad casum, pues en la resolución que ahora analizamos, el acuerdo sancionador señala lo siguiente, recogido de forma literal: "...el contribuyente no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, apreciándose en su conducta la existencia de dolo, culpa o cuando menos negligencia...", sin hacer alusión, en lo más mínimo, a qué concreta conducta, de las referenciadas en el acuerdo de liquidación -que no se citan siquiera, sino por remisión a las diligencias anteriores al acta- se referiría ese reproche genérico y, por tanto, inútil de la Inspección, siendo de rechazar esa apreciación alternativa del "...dolo, culpa o, cuando menos negligencia...", fórmula con que se pretende dispensar al órgano sancionador del exigible esfuerzo de valorar y calificar, con precisión jurídica, la concurrencia de la culpabilidad y en qué grado, pero que dado su carácter absolutamente genérico equivale a la falta total de justificación de la culpabilidad y, por ende, determina la nulidad de la sanción"».*

⁹²⁶ Se ha referido a dicha asiduidad PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Posibilidades de defensa que ofrecen los principios en los procedimientos sancionadores tributarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 58, 2008, pg. 83.

respectivamente, del mismo. Este requisito no se exigirá cuando el conflicto se refiera, precisamente, a la presentación de la declaración o autoliquidación.⁹²⁷

Estimamos acertada la decisión del legislador de excluir la responsabilidad por infracción tributaria cuando exista conflicto en la interpretación de la norma, dada la complejidad de nuestro actual sistema.⁹²⁸ Consideramos que sancionar al administrado cuando ha observado la diligencia de un buen padre de familia en la cumplimentación de la declaración o autoliquidación sería excesivo, y revelaría un afán recaudatorio de la Hacienda Pública.

Sin embargo, creemos que el responsable tributario por levantamiento no podrá alegar jamás dicha causa, pues ésta se refiere fundamentalmente al conflicto de criterios en la cumplimentación o presentación de la declaración o autoliquidación. El artículo 43.1.g) y h) de la LGT, en cambio, deriva la sanción al responsable cuando dificulta la acción recaudatoria de la Administración contra el deudor principal, conducta que desarrollará en la fase de recaudación tributaria.

Otra causa que pudiera guardar relación con la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo es la contemplada en el artículo 179.2.c) de la LGT, el cual dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes como infracción tributaria no serán sancionadas *«cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma»*. La observancia de esta circunstancia no sólo impedirá a la Administración extender la responsabilidad a las sanciones del deudor principal, sino también declarar la misma, pues no existirá intención del responsable de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.⁹²⁹

⁹²⁷ Al respecto, DE MIGUEL ARIAS, S.: «Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2014 (BIB 2014\1995), pgs. 4 -5.

⁹²⁸ Así lo apunta también PUEBLA AGRAMUNT, N.: *op. cit.*, pg. 83.

⁹²⁹ Hemos analizado dicho requisito en el epígrafe 2.2 del capítulo anterior.

Por su parte, el error informático se regula en la letra e) del repetido artículo 179.2 de la LGT. Se trata de una causa que observaremos cada vez más, pues la Ley 11/2007, de 22 de junio, considera el acceso electrónico a los Servicios Públicos un derecho de los ciudadanos, y una correlativa obligación para las Administraciones, luego los trámites con la Administración vía internet serán paulatinamente más habituales.⁹³⁰ Sin embargo, opinamos que difícilmente podrá el responsable tributario por levantamiento del velo alegar dicha circunstancia, pues la misma alude fundamentalmente a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones, mientras que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se refiere al procedimiento de recaudación tributaria.

Además, el artículo 179.2 de la LGT contempla las causas de exclusión de la culpabilidad por carencia de capacidad de obrar en el orden tributario⁹³¹ y por concurrencia de fuerza mayor⁹³², las cuales no presentan particularidades relevantes en nuestro caso. De ahí que no profundicemos sobre las mismas.

Finalmente, el apartado 3 del precitado artículo 179 de la LGT establece que *«los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas»*. Opinamos que este sistema de regularización voluntaria no alcanza al instituto de la responsabilidad tributaria, pues el responsable lo será desde que la Administración lo declara como tal, condicionante que le impedirá subsanar el error sin mediar requerimiento previo de la Administración tributaria.⁹³³

⁹³⁰ Véase el epígrafe I de la Exposición de Motivos de la señalada Ley.

⁹³¹ Vid. Artículo 179.2.a) de la LGT.

⁹³² Vid. Artículo 179.2.b) de la LGT.

⁹³³ Al respecto, el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 23 de enero de 2012 (RJ 2012\3185) declara que es *«consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:*

A nuestro juicio, la fórmula actual beneficia injustamente al responsable tributario, pues extiende el riesgo de que impugne la declaración de la responsabilidad a las sanciones. En efecto, la Administración tributaria deberá probar en primer lugar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la responsabilidad de que se trate, y después la concurrencia del tipo objetivo⁹³⁴ y subjetivo de la infracción sancionada, aunque ambos razonamientos deba incorporarlos a la declaración de la responsabilidad tributaria. Ello supondrá que el responsable pueda evitar la sanción impugnando el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, aun cuando haya cometido la infracción al amparo de la persona jurídica instrumental.

Por esta razón, abogamos porque el legislador sancione al responsable directamente, a través de tipos infractores autónomos, los cuales atribuyan al responsable la condición de infractor. Este esquema simplificaría considerablemente el procedimiento para sancionar al mismo, y mitigaría la formalidad injusta.⁹³⁵

Además, el planteamiento utilizado por el legislador es contrario a la técnica del levantamiento del velo que inspira los supuestos de responsabilidad que estudiamos en este trabajo, pues considera al infractor y al responsable dos sujetos distintos, cuando la señalada técnica supera la personalidad del ente jurídico al observar que la persona

1º) La extemporaneidad de la declaración o de la autoliquidación, es decir, su presentación fuera del plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) La presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y las cuotas objeto de regularización.

3º) La existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o de la autoliquidación presentada.

4º) La espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria». (El subrayado es nuestro).

⁹³⁴ Aunque nos hayamos referido solamente al tipo subjetivo de la infracción en éste epígrafe, es obvio que la mera intención u omisión del deber de cuidado no tienen trascendencia para el Derecho Sancionador salvo que conculquen el tipo objetivo de la infracción. De ahí que aludamos al mismo.

⁹³⁵ En este sentido, compartimos la opinión de BOSCH CHOLBI, J.L.: *op. cit.*, pg. 46, y MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J.M.: *op. cit.*, pg. 5.

jurídica y su sustrato son la misma realidad.⁹³⁶ De ahí que insistamos en la necesidad de que el legislador sancione directamente al responsable a través del correspondiente procedimiento sancionador.

Seguidamente analizaremos también los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción, manifestaciones del principio de culpabilidad que ahora analizamos.⁹³⁷

4.1.1.- Principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad en materia sancionadora – tributaria lo recoge el artículo 178 de la LGT, si bien lo define el artículo 131.3 de la LRJPAC, en virtud de remisión expresa del primero.⁹³⁸ Según el precitado artículo 131.3 de la LRJPAC, «*en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de las sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerándose especialmente los siguientes criterios para la graduación de la sanción a aplicar:*

- a) *La existencia de intencionalidad o reiteración.*
- b) *La naturaleza de los perjuicios causados.*

⁹³⁶ De este aspecto ya nos ocupamos en el epígrafe 7 del capítulo segundo del presente trabajo.

⁹³⁷ Ha relacionado el principio de culpabilidad con los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, núm. 6200, 2005, pgs. 5 y 11, respectivamente.

⁹³⁸ Efectivamente, el artículo 178 de la LGT relaciona el principio de proporcionalidad entre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, y establece que «*la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa [...]»*. El artículo encargado de regular el principio de proporcionalidad en materia administrativa es el 131 de la LRJPAC, de ahí que nos refiramos al mismo.

c) *La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme».*

El artículo 187.1 de la LGT, en cambio, distingue cuatro criterios de graduación de las sanciones tributarias: comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado. Se trata de una especialidad que avanza el propio artículo 178 de la LGT, pues establece que *«la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley»*.⁹³⁹

Dejando a un lado la señalada particularidad, el indicado artículo 131.3 de la LRJPAC distingue claramente entre el principio de proporcionalidad *«en la determinación normativa del régimen sancionador»* y el principio de proporcionalidad *«en la imposición de las sanciones por las Administraciones Públicas»*. En palabras de MARTÍNEZ LAGO, *«el principio de proporcionalidad [...] opera en un doble sentido: como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delito o infracción, y como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones que, por ello, debe considerarse una actividad exquisitamente jurídica en la que no existe discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino solamente una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye al juez para que decida, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por la ley»*.⁹⁴⁰

En la fase normativa de selección de las conductas a calificar como infracciones, y las sanciones a imponer sobre las mismas, el principio de proporcionalidad autoriza

⁹³⁹ El subrayado es nuestro.

⁹⁴⁰ MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a...*, cit., pgs. 151 y 152.

sancionar solamente aquellos comportamientos que constituyan ataques graves contra el bien jurídico protegido, cuando no existan otros remedios menos gravosos para el autor.⁹⁴¹ En esta fase, el principio de proporcionalidad se relaciona con el principio de intervención mínima, dadas las restricciones anteriores⁹⁴², y con los principios de legalidad y tipicidad, pues el *ius puniendi* del Estado requiere la preexistencia de una *lex certa* que describa la conducta infractora y la sancione.⁹⁴³

No obstante, a nosotros nos interesa el principio de proporcionalidad como manifestación del principio de culpabilidad, vínculo que opera en la fase de individualización de la sanción, ya que nuestra Constitución proscribió categóricamente un Derecho Penal, y por ende un Derecho Sancionador Administrativo, que no determine las penas según la culpabilidad del autor.⁹⁴⁴ De este modo, la Administración tributaria deberá, en primer lugar, calificar la conducta infractora como leve, grave o muy grave según la culpabilidad del autor⁹⁴⁵ y, posteriormente, graduar la sanción conforme a los criterios del artículo 187 de la LGT.⁹⁴⁶

⁹⁴¹ DELGADO SANCHO, C.D.: «Legalidad y proporcionalidad de las sanciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 334, 2011, pgs. 33 - 34.

⁹⁴² En tal sentido, el Fundamento Jurídico Decimoprimer de la STC de 2 de octubre de 1997 (RTC 1997\161) declaró que «*respecto del canon para determinar la proporcionalidad de un precepto basado en el argumento de “la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia que la analizada”, ya hemos dicho que el control de este Tribunal Constitucional “tiene un alcance y una intensidad muy limitadas”, so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está orgánicamente concebido, pues “sólo si a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador, podría procederse a la expulsión de la norma del ordenamiento” (STC 55/1996, fundamento jurídico 8.º). Las medidas alternativas han de ser, pues, palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada*».

⁹⁴³ Ya distinguimos los principios de legalidad (*lex previa*) y tipicidad (*lex certa*) en el epígrafe 2 del presente capítulo. Nos remitimos al mismo.

⁹⁴⁴ Así lo declaró el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 4 de julio de 1991 (RTC 1991\150), el cual dispuso lo siguiente: «*En efecto, la C.E. consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal, de manera que no sería constitucionalmente legítimo un derecho penal “de autor” que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de éste en la comisión de los hechos -SSTC 65/1986, 14/1988 (RTC 1988\14) y otras-*».

⁹⁴⁵ Han relacionado la culpabilidad y la calificación de las infracciones como leves, graves o muy graves MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, quienes sostienen lo siguiente: «*Respecto a*

Este sistema cabe enlazarlo también con la técnica de los actos reglados del artículo 6 de la LGT, ya que reduce al máximo la discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador tributario mediante la individualización mecanizada de la sanción. De hecho, la Exposición de Motivos del RGRST⁹⁴⁷ destaca que «*el nuevo régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente por los siguientes aspectos: [...] f) Y el incremento de la seguridad jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador. Para lograr este objetivo se ha revisado los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción y se han incluido en el texto legal las reglas para su aplicación. Con esta reforma y con la nueva clasificación tripartita de las infracciones se han conseguido reducir los intervalos previstos en el régimen anterior para el cálculo de algunas sanciones*».

Sin embargo, dicho proceso de concreción de la sanción no calificará la conducta del responsable tributario por levantamiento del velo, sino el comportamiento del deudor principal. Esta circunstancia se advierte con claridad cuando la Administración persigue utilizar el criterio de graduación de «*comisión repetida de infracciones tributarias*» del artículo 187.1.a) de la LGT.

En efecto, esta circunstancia agravante incrementará el importe de la sanción cuando la Administración haya sancionado con anterioridad al sujeto infractor a causa de una infracción de la misma naturaleza (requisito material), la sanción impuesta previamente sea firme en vía administrativa (requisito procedimental) y la nueva

las infracciones generales mencionadas (dejar de ingresar, declarar incorrectamente y obtener indebidamente devoluciones), el elemento subjetivo de culpabilidad se convierte en el eje central del nuevo régimen sancionador y en el criterio casi único para la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave. Tal y como resulta del artículo 184, la nueva Ley selecciona dos expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria: la ocultación y los medios fraudulentos, de forma que la calificación de una infracción como grave requiere, en general, la existencia de ocultación y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de medios fraudulentos». MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.: *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias*, 1.ª edic., Editorial CISS, Valencia, 2005, pg. 49.

⁹⁴⁶ Se ha referido a las fases de este ejercicio de individualización de la sanción SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *La graduación de las sanciones en...*, cit., pg. 47.

⁹⁴⁷ B.O.E. de 28 de octubre de 2.004, núm. 260, pgs. 35598 a 35612.

infracción se cometa en el plazo de cuatro años desde la firmeza de la anterior sanción (requisito temporal).⁹⁴⁸ Pudiera ocurrir, por tanto, que la concurrencia de tales circunstancias en el responsable tributario no incremente el importe de la sanción derivada al mismo por ausencia de identidad subjetiva, cuando anteriormente haya actuado en su propio nombre, y ahora al amparo de la persona jurídica instrumental.⁹⁴⁹

En definitiva, opinamos que el procedimiento para derivar la sanción al responsable conculca el principio de proporcionalidad, pues la sanción derivada se calcula sobre la base de la conducta del deudor principal, sin considerar el comportamiento del propio responsable. Solamente el artículo 41.4 de la LGT, tras la reforma de la Ley 7/2012, de 29 de octubre⁹⁵⁰, toma en cuenta la voluntad del responsable, al conferirle la oportunidad de reducir la sanción si abona el importe de la misma en el plazo del artículo 62.2 de la LGT o no interpone recurso o reclamación contra dicho concepto.⁹⁵¹ También cabe reducir el importe de la sanción por conformidad, en el supuesto de los artículos 41.4, primer párrafo, y 188.1.b) de la LGT.

Se trata de una opción, cuanto menos, sorprendente, pues permite a un tercero (responsable tributario) reducir el importe de la sanción impuesta a otro (deudor principal – infractor), esquema contrario a la lógica jurídica.⁹⁵² De ahí que sigamos

⁹⁴⁸ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: *op. cit.*, pg. 15.

⁹⁴⁹ Dicho obstáculo subjetivo pudiera salvarse, precisamente, con la técnica del levantamiento del velo, declarando que el deudor principal – infractor y el responsable tributario son, en realidad, la misma persona. Sin embargo, creemos que dicho esquema dificultaría en exceso el procedimiento para derivar la sanción al responsable, de ahí que abogemos porque el legislador sancione directamente al mismo.

⁹⁵⁰ Aludimos a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude. Esta modificación se publicó en el B.O.E. de 30 de octubre de 2.012, núm. 261, pgs. 76259 a 76289.

⁹⁵¹ Véase también el artículo 188.3 de la LGT.

⁹⁵² Al respecto, AYATS VERGES y DE VICENTE BENITO afirman que «el artículo 41.4 de la LGT solo tiene sentido si se interpreta como un precepto que introduce un derecho que los responsables previamente no tenían, posibilitando que presten una conformidad negada por el deudor principal para así poder acogerse a la reducción del 30% de la sanción. Y en este entendimiento consideramos que la posibilidad de prestar la conformidad a la derivación de responsabilidad debe aplicarse no solo a los procedimientos de derivación de responsabilidad iniciados tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, sino a todos aquellos procedimientos que se encuentran en vía de recurso, ya sea administrativo o

insistiendo en la necesidad de que el legislador sancione directamente al responsable, configurando tipos infractores autónomos para el mismo.

Finalmente, opinamos que la incorporación de las formas de participación en la normativa tributaria posibilitaría graduar mejor la sanción.⁹⁵³ Sin embargo, creemos que dicha inclusión no rectificaría el importe de la sanción derivada al responsable tributario por levantamiento del velo, pues el señalado obligado tributario en realidad es el autor material de los hechos, grado de intervención en la realización de la infracción que ya contempla la LGT.

4.1.2.- Principio de personalidad de la sanción.

Otra manifestación del principio de culpabilidad es el principio de personalidad de la sanción o principio de responsabilidad, *nomen iuris* que utilizan la LGT y la LRJPAC para referirse al mismo.⁹⁵⁴ Dicho principio lo relaciona también el artículo 178 de la LGT entre los principios de la potestad sancionadora, aunque lo define, igualmente, la LRJPAC. En concreto, el apartado 1 del artículo 130, el cual señala lo siguiente: «*sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia*».⁹⁵⁵

contencioso-administrativo. Se trata, en definitiva, de aplicar retroactivamente una norma más favorable que afecta al régimen sancionador, y que no es meramente procedimental, sino sustantiva, al ser la conformidad un criterio de graduación –y, por tanto, de cuantificación– de las sanciones. Es decir que la Ley 7/2012 no contiene ninguna disposición que contemple esta aplicación retroactiva, pero tal norma no es necesaria, ya que, al ser la conformidad un criterio de graduación de las sanciones, su aplicación retroactiva resulta imperativa por aplicación de los artículos 9.3 de la CE y 10.2 de la LGT». AYATS VERGÉS, M. y DE VICENTE BENITO, F.: «La nueva “conformidad” de los responsables tributarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 363, 2013, pgs. 93 - 94.

⁹⁵³ Nos referimos a la inducción y a la complicidad de los artículos 28.a) y 29 del CP, respectivamente. Aboga también por incorporar a la LGT las formas de participación en el delito del Título II del Libro I del Código Penal como criterio de graduación de la sanción MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a...*, cit., pgs. 209 y ss.

⁹⁵⁴ Véanse los artículos 178 y 179 de la LGT, y 130 de la LRJPAC.

⁹⁵⁵ Este principio lo reconoce también el artículo 25.1 de la CE, tal y como ha declarado nuestro Tribunal Constitucional. En este sentido, el Fundamento Jurídico Séptimo de la reciente STC de 6 de noviembre de 2.014 (RTC 2014\181) dispuso que «este Tribunal ha señalado que “la responsabilidad

Se trata, por consiguiente, de un principio que obliga vincular el tipo objetivo y subjetivo de la infracción con el autor de la misma, prohibiendo sancionar a quien no realizó la acción u omisión tipificada en la Ley (*nemo punitur pro alieno delicto*).⁹⁵⁶ Tienen la consideración de sujetos infractores, en virtud del artículo 181.1 de la LGT, «las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes».

Sin duda alguna, esta referencia expresa a las personas jurídicas amplía considerablemente el ámbito subjetivo del tipo infractor, pues atribuye capacidad infractora a las mismas.⁹⁵⁷ En nuestro Derecho Penal, sin embargo, ha regido tradicionalmente el principio *societas delinquere non potest*, el cual impedía responsabilizar criminalmente a las entidades con personalidad jurídica.

subjetiva comporta como corolario la consagración del principio de personalidad de las penas o sanciones y en este sentido hemos afirmado que “entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la norma fundamental (STC 254/1988 [RTC 1988, 254], FJ 5), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC 219/1988 [RTC 1988, 219], FJ 3), denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador” (STC 146/1994, de 12 de mayo [RTC 1994, 146], FJ 4). También la STC 60/2010, de 7 de octubre (RTC 2010, 60), FJ 4, sobre la aplicación del principio de personalidad de las penas (o sanciones) ha declarado: “El principio de personalidad de las penas, que forma parte del de legalidad penal y se encuentra, por tanto, comprendido en el derecho reconocido en el artículo 25.1 CE”, pues “implica que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos” (STC 125/2001, de 4 de junio [RTC 2001, 125], FJ 6)” (ATC 237/2012, de 11 de diciembre [RTC 2012, 237 AUTO])».

⁹⁵⁶ DELGADO SANCHO, C.D.: «La transmisión de las sanciones tributarias», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 92, 2011, pg. 32.

Según RUIZ HIDALGO, el principio de personalidad de la sanción «*implica que la pena sólo resulta atribuible a quien ha participado en la infracción*». RUIZ HIDALGO, C.: «Análisis de los supuestos de responsabilidad tributaria aplicables cuando se utilicen de manera fraudulenta sociedades para evitar el pago de la deuda tributaria», en *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, 1.^a edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pg. 718.

⁹⁵⁷ El Tribunal Constitucional, no obstante, ya atribuyó capacidad infractora a las personas jurídicas con anterioridad. Así, el Fundamento Jurídico Segundo de la STC de 19 de diciembre de 1.991 (RTC 1991\246) declaró lo siguiente: el principio de personalidad de la pena «*no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos*».

En la actualidad, no obstante, el artículo 31 bis del CP, tras la reforma de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio⁹⁵⁸, atribuye capacidad criminal a las personas jurídicas.⁹⁵⁹ De este modo, el Derecho Penal ha convergido hacia el Derecho Administrativo, y no al revés, sirviendo el segundo de inspiración al primero.

En estos casos, la culpabilidad de la persona jurídica deberá observarse en las personas físicas representantes de la misma. La condición de sujeto infractor de la referida entidad dependerá, por tanto, de que los administradores o representantes reúnan los requisitos de culpabilidad que exige el principio de personalidad de la sanción.⁹⁶⁰ No cabe, por consiguiente, responsabilizar objetivamente a la entidad con personalidad jurídica, prescindiendo del elemento de culpabilidad.⁹⁶¹

Si las decisiones de la persona jurídica fueran colegiadas, se excluirá la responsabilidad de quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma, salvo cuando la ausencia sea dolosa.⁹⁶² De este extremo, no obstante, ya nos ocupamos en el epígrafe 4.1 del presente capítulo.

⁹⁵⁸ B.O.E. de 23 de junio de 2.010, núm. 152, pgs. 54811 a 54883.

⁹⁵⁹ Al respecto, el Fundamento Jurídico Tercero de la STC de 16 de abril de 2.012 (RTC 2012\70) proclamó que «*en el presente caso, la circunstancia de que el proceso penal se encuentre todavía en fase de instrucción, sin haber recaído resolución judicial que delimite los eventuales hechos imputados y su calificación penal, dificulta el examen de una posible coincidencia de identidades objetiva y de fundamento entre las actuaciones jurisdiccional y administrativa. Pero no así la comparación de su ámbito subjetivo puesto que resulta obvio que en el presente caso la sanción administrativa recayó sobre una persona jurídica –la sociedad mercantil Acqua Medicina y Cirugía Estética, SL– mientras que el proceso penal se ha dirigido necesariamente contra personas físicas. En efecto, así como en el ámbito administrativo el art. 130.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común prevé la posibilidad de sancionar a las personas jurídicas por la comisión de hechos constitutivos de infracción administrativa, reconociéndoles, pues, capacidad infractora (en el mismo sentido, STC 246/1991, de 19 de noviembre, F. 2), por el contrario, en el ámbito penal, hasta la reforma del Código Penal llevada a cabo por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, ha regido en nuestro ordenamiento el principio *societas delinquere non potest*».*

⁹⁶⁰ Dicha singularidad guarda relación con el supuesto del artículo 43.1.g) de la LGT, pues el deudor principal será una persona jurídica.

⁹⁶¹ Así, ANEIROS PEREIRA, J.: «El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena fiscal*, núm. 21, 2011 (BIB 2011\1751), pg. 5.

⁹⁶² CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *op. cit.*, pg. 12.

Tienen la consideración de sujetos infractores, «*entre otros*»⁹⁶³, los contribuyentes, los sustitutos de los contribuyentes, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal, las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros y el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. El responsable tributario, sin embargo, no tiene tal consideración, conclusión que alcanzamos al observar que el deudor principal será el sujeto infractor en el procedimiento para derivar la sanción al responsable⁹⁶⁴, y que los responsables y sucesores de las sanciones tributarias se regulan en el artículo 182 de la LGT, al margen de los señalados sujetos, los cuales define el artículo 181 de la misma Ley.⁹⁶⁵

No obstante, el artículo 181.1 de la LGT se refiere a quienes «*realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes*», expresión que pudiera alcanzar también a las personas físicas o jurídicas que efectivamente realicen el tipo objetivo y subjetivo de la infracción. Sin embargo, nuestra LGT sigue, en la mayoría de los casos, la teoría objetivo – formal, regla que atribuye la condición de sujeto infractor al titular de la obligación tributaria que constituya el objeto de la

⁹⁶³ A juicio de DELGADO SANCHO, la expresión «*entre otros*» del artículo 181.1, segundo párrafo, de la LGT pudiera vulnerar el principio de tipicidad. Nosotros compartimos la opinión del mismo, pues dicha expresión conculca, a nuestro entender, la exigencia de *lex certa* del referido principio. DELGADO SANCHO, C.D.: «La transmisión de las sanciones tributarias», *cit.*, pg. 32, pie de página 3.

⁹⁶⁴ Efectivamente, «*el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta Ley en relación con la declaración de responsabilidad*», según el artículo 181.2 de la LGT.

⁹⁶⁵ En tal sentido, las SSTS de 22 de diciembre de 2.011 (RJ 2012\3035), 13 de enero de 2.012 (RJ 2012\277) y 29 de marzo de 2.012 (RJ 2012\5633), entre otras, han declarado que «*en concreto, y con base en dicha interpretación, entendemos que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable -tesis ésta mantenida por este Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965), sino que su único objetivo -plenamente lógico- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como el referido art. 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena*». (El subrayado es nuestro).

Sostienen también que el responsable tributario no tiene la consideración de sujeto infractor MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a...*, *cit.*, pg. 160, y DELGADO SANCHO, C.D.: «La transmisión de las sanciones tributarias», *cit.*, pg. 32, pie de página 3.

infracción.⁹⁶⁶ Dicha formalidad impedirá, por tanto, sancionar al verdadero autor material de los hechos (responsable tributario por levantamiento del velo) cuando no coincida con el titular de la obligación tributaria protegida por la infracción (deudor principal), coincidencia materialmente imposible en nuestro caso.

Tampoco es posible entender que el deudor principal y el responsable concurren en la comisión de la infracción tributaria, circunstancia que regula el artículo 181.3 de la LGT. El deudor principal es el autor de la infracción, mientras que el responsable tributario garantiza la sanción impuesta al mismo, luego no intervienen en el mismo plano, requisito que exige observar el precitado artículo 181.3 de la LGT.⁹⁶⁷

En definitiva, opinamos que la extensión de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo a las sanciones del deudor principal conculca el principio de personalidad de la sanción, pues satisfacer la sanción del deudor principal sin poderse reembolsar su importe equivale, desde un punto de vista lógico, a ser sancionado por la conducta infractora de un tercero, cobertura que proscribiera categóricamente el principio que ahora analizamos. Por esta razón, insistimos en la necesidad de que el legislador sancione directamente al responsable.⁹⁶⁸

⁹⁶⁶ Sobre ello, ANEIROS PEREIRA, J.: «El elemento subjetivo de las infracciones...», *cit.*, pg. 3.

⁹⁶⁷ Véase MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 15 – 16, 2008, pg. 9.

⁹⁶⁸ ANEIROS PEREIRA opina también que la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT conculca el principio de personalidad de la sanción, y afirma que «*debe tenerse en cuenta que no pueden exigirse sanciones al responsable en cuanto sujeto que no ha participado en la comisión de la infracción. Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 146/1994, de 12 de mayo (RTC 1994, 146) al señalar que la responsabilidad tributaria solidaria no legitima a extender al responsable la exigencia de sanciones. La LGT ha intentado salvar esta previsión constitucional mediante el establecimiento expreso, en las letras g) y h) del artículo 43, de la exigencia de las sanciones en los supuestos de responsabilidad que regula. Ello no es más que una muestra de la defectuosa técnica jurídica que confunde al responsable tributario con el autor de un ilícito debido, también, a la adopción de la que hemos denominado teoría objetivo-formal de la autoría. Hubiese resultado preferible establecer una infracción tributaria que sancione al contribuyente que utilice una persona interpuesta con la finalidad de eludir su responsabilidad patrimonial y, en su caso, una agravación por tal circunstancia*». ANEIROS PEREIRA, J.: «El elemento subjetivo de las infracciones...», *cit.*, pgs. 4 - 5.

Igualmente, MARTÍNEZ LAGO aboga por sancionar directamente al responsable, pues considera que la extensión de la responsabilidad a las sanciones del deudor principal infringe el principio de personalidad de sanción. Así, «*si las sanciones tributarias tuvieran el carácter de sanciones civiles, de*

4.2.- PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*.

En segundo lugar, nos referiremos al principio *non bis in idem*, el cual reconoce implícito el Tribunal Constitucional en el artículo 25.1 de la CE⁹⁶⁹, precepto que exige observar la sentencia del mismo Tribunal de 27 de marzo de 2.006 en el procedimiento para derivar la sanción del deudor principal al responsable.⁹⁷⁰ Dicho principio lo reconocen también los artículos 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁹⁷¹, 133 de la LRJPAC⁹⁷² y 180 de la LGT, aunque esta vez de modo expreso. Del artículo 180 de la LGT nos ocuparemos más adelante en el presente epígrafe.

Se trata de un principio que distingue dos dimensiones: la dimensión sustantiva y la dimensión procesal. Según la vertiente sustantiva o material del señalado principio, no cabe sancionar de nuevo a quien fue sancionado anteriormente por cometer una

carácter indemnizatorio, no existiría ningún obstáculo para extender la responsabilidad del pago de la deuda tributaria a las sanciones mismas, pero como la naturaleza de las sanciones resulta esencialmente coincidente con la que tienen las penas, rigiendo entonces el principio de personalidad de la sanción, deviene incorrecto entonces sancionar a una persona por un hecho ajeno a ella misma». MARTÍNEZ LAGO, M.A.: La extensión de la responsabilidad a..., cit., pg. 121.

En este sentido también, RUIZ HIDALGO sostiene lo siguiente: «Ciertamente, la primera cuestión que tendría que regularse es el instituto del responsable en el ámbito de las sanciones y, por ende, la introducción de las figuras de autor, coautor, colaborador o cómplice, propias del Derecho Penal. Se puede achacar a esta afirmación que, en esos casos, el responsable tendría que soportar dos procedimientos, el de la declaración de la responsabilidad y el sancionador, lo que supone un coste administrativo y una mayor litigiosidad con la Hacienda Pública. Es cierto, pero también es obvio que el ordenamiento jurídico tiene que cumplir con la regulación de las garantías de los contribuyentes y con un nivel democrático propio de los Estados de nuestro entorno». RUIZ HIDALGO, C.: «La Ley 7/2012 de lucha y prevención...», cit., pg. 14.

⁹⁶⁹ Véanse, entre otras, las recientes SSTC de 18 de julio de 2.011 (RTC 2011\126), 2 de julio de 2.012 (RTC 2012\139), 5 de julio de 2.012 (RTC 2012\148), 12 de noviembre de 2.012 (RTC 2012\200), 7 de noviembre de 2.013 (RTC 2013\189).

⁹⁷⁰ De este aspecto ya nos ocupamos en el epígrafe 4 del presente capítulo. Nos remitimos al mismo.

⁹⁷¹ Según el apartado 7 del artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hecho en Nueva York el día 19 de diciembre de 1.966, «nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país». Dicho Pacto se publicó en el B.O.E. de 30 de abril de 1.977, núm. 103, pgs. 9337 a 9343, incorporándose a nuestro ordenamiento interno a partir de ese preciso instante, de conformidad con el artículo 96.1 de la CE.

⁹⁷² Artículo 133 de la LRJPAC: «No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento».

determinada infracción. La faceta procesal, por su parte, prohíbe juzgar de nuevo a quien fue juzgado con anterioridad por realizar una concreta acción u omisión.⁹⁷³

De acuerdo con lo anterior, el principio *non bis in idem* proscribire la dualidad de sanción penal y administrativa por un mismo hecho, y la dualidad de sanciones administrativas por la realización de una misma acción u omisión.⁹⁷⁴ También prohíbe la dualidad de penas, cuando se persiga condenar otra vez al penado por la comisión del mismo delito contra la Hacienda Pública.

La doctrina del Tribunal Constitucional español sobre el principio que ahora analizamos parte de la sentencia del indicado Tribunal de 30 de enero de 1.981⁹⁷⁵, pronunciamiento que veda la dualidad de sanciones «*en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento*».⁹⁷⁶ No obstante, durante mucho tiempo rigió en nuestro Derecho el principio de la plena separación de la potestad sancionadora de la Administración respecto de la jurisdicción penal, regla que posibilitaba condenar al autor de un delito cuando anteriormente había sido sancionado administrativamente, aún concurriendo la referida triple identidad.⁹⁷⁷

⁹⁷³ Así, JAÉN VALLEJO, M.: «Principio constitucional “non bis in idem”», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 584, 2003 (BIB 2003\876), pg. 2.

⁹⁷⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *op. cit.*, pg. 14.

⁹⁷⁵ Vid. (RTC 1981\2).

⁹⁷⁶ Véase el Fundamento Jurídico Cuarto de la señalada sentencia.

⁹⁷⁷ Al respecto, el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 19 de abril de 1.999 (RJ 1999\3507) declaró que «*durante mucho tiempo ha recogido nuestro Derecho el principio de la plena separación de la potestad sancionadora de la Administración respecto de la jurisdicción penal, de manera que independientemente de que un hecho constituyera o no delito podía constituir una infracción administrativa sancionable por la Administración y, por tanto, un mismo hecho podía ser objeto de doble sanción administrativa y penal.*

La jurisprudencia preconstitucional reflejaba el criterio expuesto que suponía la inexistencia de incompatibilidad e incluso, de relación entre la jurisdicción contencioso-administrativa y la penal, y, por tanto, entre la corrección gubernativa que la primera podía confirmar en su función revisora y la pena impuesta por el Tribunal penal, ya que una y otra se desenvolvían en ámbitos distintos.

Este panorama, con algunos precedentes legislativos, cambia radicalmente como consecuencia de la vigencia de la Constitución que, en la interpretación que de su artículo 25 hace el Tribunal Constitucional, incorpora a nuestro ordenamiento jurídico las consecuencias del llamado principio “non bis in idem”».

Sobre la base de la anterior STC de 30 de enero de 1.981⁹⁷⁸, el Fundamento Jurídico Cuarto de la sentencia del mismo Tribunal de 11 de octubre de 1.999 declaró que *«irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento»*.⁹⁷⁹ Dicho pensamiento lo mantuvo también, más recientemente, la STC de 2 de julio de 2.001.⁹⁸⁰

Sin embargo, esta doctrina tan arraigada fue modificada por la STC de 16 de enero 2.003⁹⁸¹, fallo que estimó condenar al autor de un delito contra la seguridad del tráfico cuando anteriormente había sido sancionado administrativamente por los mismos hechos, e idéntico fundamento. A fin de compatibilizar el señalado pronunciamiento con el principio que ahora analizamos, el Tribunal descontó la sanción administrativa a la pena, sorteando, de este modo, la reiteración sancionadora que prohíbe el principio *non bis in idem*.⁹⁸²

⁹⁷⁸ Se han referido también a la STC de 30 de enero de 1.981, entre otras, las sentencias del mismo Tribunal de 10 de diciembre de 1.991 (RTC 1991\234), 24 de febrero de 1.994 (RTC 1994\53), 20 de julio de 1.994 (RTC 1994\235), 16 de diciembre de 1.996 (RTC 1996\204), 4 de diciembre de 1.997 (RTC 1997\221).

⁹⁷⁹ Vid. (RTC 1999\177).

⁹⁸⁰ En este sentido, la STC de 2 de julio de 2.001 (RTC 2001\152) dispuso que *«el principio “non bis in idem” tuvo ya un temprano análisis por parte del Tribunal Constitucional, al señalar en la STC 2/1981, de 30 de enero, doctrina posteriormente reiterada, entre otras, en las SSTC 159/1985, 23/1986 (RTC 1986, 23), 94/1986 (RTC 1986, 94), 107/1989 (RTC 1989, 107) y 204/1996 (RTC 1996, 204), que, aun cuando el mismo no está recogido expresamente en los arts. 14 a 30 CE, “va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos en el art. 25 de la CE”, exigiendo, igualmente, “que no tenga lugar una duplicidad de sanciones cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento”, vedando, por consiguiente, la imposición de dualidad de sanciones, administrativa y penal, por los mismos hechos»*.

⁹⁸¹ Vid. (RTC 2003\2).

⁹⁸² Dicho razonamiento se localiza en el Fundamento Jurídico Sexto de la indicada sentencia. Así, *«atendiendo a los límites de nuestra jurisdicción de amparo, una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesiva de la prohibición constitucional de incurrir en “bis in idem” sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir, permite concluir que no ha habido una duplicación –bis– de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el art. 25.1 CE. Frente a lo sostenido en la STC 177/1999, de 11 de octubre (RTC 1999, 177) (F. 4), no basta la mera declaración de imposición de la sanción si se procede a su descuento y a evitar todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora para considerar vulnerado el derecho fundamental a no padecer más de una sanción por los mismos hechos con el mismo fundamento. En definitiva, hemos de precisar que en este caso no hay ni*

No obstante, opinamos que dicha concurrencia sancionadora no cabe en el ámbito tributario, pues tanto el artículo 180.1 de la LGT como el artículo 305.5 del CP confieren preferencia a la vía penal para sancionar aquellos hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.⁹⁸³ Esta regla impide, por tanto, la doble imposición sancionadora administrativa y penal, en la medida que obliga a la Administración a respetar la decisión del órgano judicial penal y, en su caso, a deshacer lo actuado hasta la fecha, y a apartarse del procedimiento.⁹⁸⁴

Ninguno de los artículos anteriores establece las consecuencias de incumplir la obligación de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, o pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, cuando se estime que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. En este caso, creemos que la sentencia penal condenatoria podrá dictarse durante el plazo de prescripción del delito de que se trate⁹⁸⁵, debiendo la Administración deshacer lo actuado si finalmente el Juez condena al autor de los hechos. La omisión de la anterior obligación supondrá, a nuestro entender, la

superposición ni adición efectiva de una nueva sanción y que el derecho reconocido en el art. 25.1 CE en su vertiente sancionadora no prohíbe el “doble reproche afflictivo”, sino la reiteración sancionadora de los mismos hechos con el mismo fundamento padecida por el mismo sujeto».

⁹⁸³ PUEBLA AGRAMUNT sostiene también que la regla de descuento de la STC de 16 de enero 2.003 no cabe en el ámbito tributario. En tal sentido, apunta que «*el Tribunal afirma que “esta diferencia esencial entre la infracción administrativa y el delito sustenta la legitimidad constitucional de la diferente entidad de las sanciones previstas para ambas” y deniega el amparo al recurrente por la pretendida vulneración del non bis in idem.*

Si nos preguntáramos si en Derecho tributario existe tal diferencia esencial entre infracción administrativa y delito, podría sostenerse sin titubeos que no, dada la evidencia del llamado fenómeno de la emigración de figuras de uno a otro campo; pero no solo por ello y porque el artículo 305 del Código penal es una norma penal en blanco, que se remite a la legislación tributaria, sino también porque para que se aprecie la comisión de delito fiscal no es necesario que se vulnere otro bien jurídico protegido distinto del interés de la Hacienda Pública que se quiere proteger también con la infracción administrativa. [...]

A mi juicio, por tanto, si esta diferencia esencial entre infracción y delito no existe en la antijuricidad tributaria no habría sustento para legitimar la doble sanción en este ámbito». PUEBLA AGRAMUNT, N.: *op. cit.*, pg. 89.

⁹⁸⁴ En virtud del artículo 305.5 del CP, la Administración tributaria podrá continuar el procedimiento administrativo sancionador mientras se sustancia el proceso judicial penal por apreciarse indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, si bien deberá acatar con posterioridad la decisión del órgano judicial penal. Dicha decisión le obligará a deshacer lo actuado hasta la fecha, y a apartarse del procedimiento, dada la prevalencia del orden penal sobre el administrativo – tributario. De este aspecto, no obstante, ya nos ocupamos en el epígrafe 4.7 del capítulo anterior.

⁹⁸⁵ Vid. Artículo 131 del CP.

renuncia de la Administración tributaria al ejercicio de la acusación particular en el proceso penal.⁹⁸⁶

Continuando con el artículo 180 de la LGT, el apartado 2 del indicado precepto establece que «*una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente*». Es decir, la conducta del sujeto infractor que atribuya carácter grave o muy grave a una infracción no servirá para declarar también otra distinta, aún cuando el tipo objetivo de la pretendida segunda infracción se refiera expresamente a la misma.⁹⁸⁷ Tampoco cabrá declarar una nueva infracción cuando la acción u omisión definida en el tipo objetivo de la misma haya servido de criterio de graduación a una infracción anterior, siempre que concurra la repetida triple identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Consideramos acertadísima la expresión «*deba*» en el transcrito artículo 180.2 de la LGT, pues la omisión de la misma permitiría a la Administración declarar una segunda infracción sobre la base de la acción u omisión que debería calificar la infracción anterior como grave o muy grave, o incrementar el importe de la sanción. Dicha omisión brindaría a la Administración la oportunidad de calcular qué opción le permitiría recaudar mayor importe, alternativa que conculcaría, a nuestro entender, el principio de proporcionalidad.⁹⁸⁸

⁹⁸⁶ En tal sentido, compartimos la opinión de CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *op. cit.*, pg. 16.

⁹⁸⁷ A nuestro juicio, es lógico que el legislador se refiera solamente al carácter grave o muy grave de la infracción, pues las infracciones se calificarán como leves cuando no concurren acciones u omisiones del sujeto infractor que merezcan un reproche mayor. La conducta que permita calificar la infracción como grave o muy grave será la que pudiera utilizar la Administración para declarar una segunda infracción, opción que prohíbe expresamente el indicado apartado 3 del artículo 180 de la LGT.

⁹⁸⁸ Se ha referido también a la obligatoriedad de utilizar los criterios de calificación y graduación de las infracciones BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *Guía práctica de sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2005, pg. 94.

De este modo, el legislador incorpora a la LGT el concurso ideal de infracciones, circunstancia que se observará cuando un solo hecho constituya dos o más de las mismas.⁹⁸⁹ Ante dicha situación, el Código Penal establece que *«se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder de la que represente la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente las infracciones. Cuando la pena así computada exceda de este límite, se sancionarán las infracciones por separado»*.⁹⁹⁰

El apartado 2 del artículo 180 de la LGT, en cambio, se refiere solamente a la prohibición de sancionar autónomamente aquella conducta que sirvió anteriormente para calificar una infracción como grave o muy grave, o incrementar el importe de la sanción sobre la misma. Dicha solución favorece al presunto infractor, pues el concurso ideal de infracciones en la Ley General Tributaria no incrementa el importe de la sanción.⁹⁹¹

Nos sorprende que nuestra Ley ritual tributaria no se ocupe del concurso ideal de infracciones más clásico y evidente: cuando una sola conducta es constitutiva de varias infracciones. Parece que la solución al problema habría que buscarla en la tipificación concreta de las infracciones concurrentes, preceptos que en ocasiones contienen las pautas para solucionar dichos contratiempos.⁹⁹²

⁹⁸⁹ Vid. Apartado 1 del artículo 77 del CP.

⁹⁹⁰ Véase el apartado 2 del artículo anterior.

⁹⁹¹ Así lo apuntan MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.: *op. cit.*, pg. 37.

⁹⁹² A juicio de MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, *«ello sucedería, por ejemplo, cuando no se ha presentado la autoliquidación correspondiente a un impreso, o se ha presentado de forma incorrecta, resultando de esta conducta un resultado de dejar de ingresar. Parece claro que en estos casos, además de dejar de ingresar, se ha incurrido en el tipo de no presentar en plazo la autoliquidación o presentarla incorrectamente.*

La solución que ofrece la Ley en este caso hay que encontrarla en la tipificación de las distintas conductas, ya que, en el caso planteado, la definición de los tipos previstos en los artículos 198 y 199 de la Ley impide la concurrencia de normas, pues se refieren a la falta de presentación en plazo o presentación incorrecta de “autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico”. Por tanto, desde el momento en que la falta de presentación de una autoliquidación o de una declaración produce perjuicio económico, se excluye automáticamente el tipo previsto en los citados artículos 198 y 199 de la Ley». Ibid., pgs. 40 – 41.

Por otro lado, el apartado 3 del repetido artículo 180 de la LGT incorpora a la misma el concurso real de infracciones, circunstancia que se producirá cuando el sujeto cometa una pluralidad de infracciones sirviéndose de varias acciones, cada una constitutiva de una infracción autónoma.⁹⁹³ Para estos casos, el Código Penal obliga imponer al culpable todas las penas correspondientes a los distintos delitos cometidos (artículo 73), si bien establece también reglas especiales para el delito continuado (artículo 74) y cuando no quepa el cumplimiento simultáneo de las penas por el condenado (artículo 76).

El artículo 73 del CP dispone que las penas deberán cumplirse simultáneamente, cuando ello sea posible. En otro caso, como ocurre con las penas de privación de libertad⁹⁹⁴, «*se seguirá el orden de su respectiva gravedad para su cumplimiento sucesivo*»⁹⁹⁵, no pudiendo exceder el tiempo de las penas del triple de la más grave, o un número determinado de años, según la gravedad de los delitos cometidos.⁹⁹⁶

⁹⁹³ Dicha definición proviene de la doctrina científica, pues los artículos 73, 75 y 76 del CP solamente se refieren a las consecuencias punitivas del concurso real de delitos. Véanse MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M.: *op. cit.*, pg. 468, y VV AA.: *Derecho Penal. Parte general. Introducción. Teoría...*, cit., pg. 329.

⁹⁹⁴ MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.: *op. cit.*, pg. 41.

⁹⁹⁵ Vid. Artículo 75 del CP.

⁹⁹⁶ En virtud del artículo 76.1 del CP, «*el máximo de cumplimiento efectivo de la condena del culpable no podrá exceder del triple del tiempo por el que se le imponga la más grave de las penas en que haya incurrido, declarando extinguidas las que procedan desde que las ya impuestas cubran dicho máximo, que no podrá exceder de 20 años. Excepcionalmente, este límite máximo será:*

a) *De 25 años, cuando el sujeto haya sido condenado por dos o más delitos y alguno de ellos esté castigado por la ley con pena de prisión de hasta 20 años.*

b) *De 30 años, cuando el sujeto haya sido condenado por dos o más delitos y alguno de ellos esté castigado por la ley con pena de prisión superior a 20 años.*

c) *De 40 años, cuando el sujeto haya sido condenado por dos o más delitos y, al menos, dos de ellos estén castigados por la ley con pena de prisión superior a 20 años.*

d) *De 40 años, cuando el sujeto haya sido condenado por dos o más delitos referentes a organizaciones y grupos terroristas y delitos de terrorismo del Capítulo VII del Título XXII del Libro II de este Código y alguno de ellos esté castigado por la ley con pena de prisión superior a 20 años.*

e) *Cuando el sujeto haya sido condenado por dos o más delitos y, al menos, uno de ellos esté castigado por la ley con pena de prisión permanente revisable, se estará a lo dispuesto en los artículos 92 y 78 bis».*

Por su parte, el delito continuado tiene lugar cuando se «realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza». En esta ocasión, se castigará al autor del mismo «con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado».⁹⁹⁷

La Ley General Tributaria, sin embargo, tan sólo contempla la regla general que obliga imponer al culpable todas las sanciones correspondientes a las distintas infracciones cometidas.⁹⁹⁸ Dicha parquedad plantea serios problemas en el caso de infracciones continuadas, pues motiva, en ocasiones, sanciones desmesuradas, las cuales pudieran infringir, como veremos a continuación, el principio de proporcionalidad.

Efectivamente, la infracción de la obligación formal de comunicar el cambio de domicilio por la persona física que no realice actividades económicas acarreará una sanción pecuniaria fija de 100 euros. Dicho importe ascenderá a 400 euros cuando la multa sea consecuencia de una verificación de datos, comprobación limitada o inspección, y la Administración compruebe los últimos cuatro años, en virtud de los artículos 180.3 y 189.2 de la LGT.⁹⁹⁹

⁹⁹⁷ Vid. Artículo 74 del CP.

⁹⁹⁸ En efecto, el artículo 180.3 de la LGT únicamente establece que «la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas».

⁹⁹⁹ En parecidos términos, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ afirman que «si por haber omitido múltiples veces el NIF, el CIF o cualquier otra expresión que deba figurar en facturas u otro tipo de documentación (por ejemplo, asientos y registros contables) o haber omitido varios datos en una declaración informativa periódica no se incoan tantos procedimientos sancionadores como omisiones o inexactitudes realizadas, es evidente que, a nuestro juicio, nos encontramos ante una sola infracción o, todo lo más, una infracción continuada y que, siendo así, lo que no resulta adecuado ni consecuente es que la sanción establecida en la Ley se fije a partir del número de omisiones o de incumplimientos en vez de tomar en consideración la acción en su conjunto, sobre todo, cuando dichas “omisiones” o acciones se han realizado en el mismo momento y en único documento (declaración, libro, registro, factura)». ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *op. cit.*, pg. 52.

Esta última cuantía la consideramos excesiva, en la medida en que se trata de una pluralidad de omisiones que infringen un mismo precepto¹⁰⁰⁰, y que dicha omisión no produce ningún perjuicio económico a la Hacienda Pública. A tal efecto, recordemos que la Administración deberá «*guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada*», según el artículo 133 de la LRJPAC.

Además, la Ley General Tributaria tampoco regula el concurso de leyes¹⁰⁰¹, ni el concurso medial de infracciones¹⁰⁰², déficits que pudieran plantear, igualmente, problemas de proporcionalidad, y/o de concurrencia de sanciones que vulneren el principio que ahora analizamos. Por estas razones, abogamos porque el legislador de la LGT agote la regulación de cualquier posible concurrencia que infrinja el principio *non bis in idem*.

No plantean problemas de concurrencia, sin embargo, las sanciones accesorias de naturaleza distinta a la principal.¹⁰⁰³ En este caso, no cabrá alegar vulneración del principio *non bis in idem*, pues no existe identidad de fundamento entre las señaladas sanciones.

¹⁰⁰⁰ Nos referimos al apartado 5 del artículo 198 de la LGT.

¹⁰⁰¹ El concurso de leyes se regula en el artículo 8 del CP, en virtud del cual «*los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas:*

- 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general.*
- 2.ª El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible.*
- 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél.*
- 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor».*

¹⁰⁰² Por su parte, el concurso medial de infracciones tiene lugar cuando una infracción sea medio necesario para cometer otra, según el apartado 1 del artículo 77 del CP.

¹⁰⁰³ Así, ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *op. cit.*, pg. 50.

Finalmente, el apartado 4 del artículo 180 de la LGT compatibiliza las sanciones tributarias, el interés de demora y los recargos del período ejecutivo. Dicha inclinación nos parece lógica, en la medida que las sanciones tributarias cumplen una función represiva, y el interés de demora y los recargos del período ejecutivo una función compensatoria.¹⁰⁰⁴ Esta distinta naturaleza impedirá observar la identidad de fundamento, requisito que exige demostrar el Tribunal Constitucional para declarar vulnerado el principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

A nuestro juicio, el procedimiento para derivar la sanción del deudor principal al responsable tributario por levantamiento del velo infringiría el principio *non bis in idem* si cupiese condenar directamente al segundo. En este caso, no cabría alegar vulneración del principio que ahora analizamos, pues no existiría identidad subjetiva, y el responsable debería satisfacer el importe de la sanción impuesta al deudor principal¹⁰⁰⁵ y, por otro lado, cumplir condena por la comisión del delito.

En nuestro caso, dicha situación se produciría si concurrieran el delito contra la Hacienda Pública del artículo 305.1 del CP y la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT.¹⁰⁰⁶ Sin embargo, creemos que dicha dualidad aflictiva no es posible, dada la preferencia de la vía penal para sancionar aquellos hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.¹⁰⁰⁷

¹⁰⁰⁴ Nos hemos referido a la función compensatoria del interés de demora y los recargos del período ejecutivo en el epígrafe 3 del capítulo anterior.

¹⁰⁰⁵ Como ya sostuviera GONZÁLEZ ORTIZ, «*responder de una sanción es tanto como ser sancionado*». Véase en su obra «Responsabilidad tributaria y sanciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, parte Estudio, 1.999 (BIB 1999\1155), pg. 2.

¹⁰⁰⁶ Efectivamente, el sujeto activo del delito del artículo 305.1 del CP pudiera ser la persona física o jurídica que domine a la persona jurídica instrumental, quien coincidirá, en este caso, con el responsable tributario por levantamiento del velo del epígrafe g) del artículo 43.1 de la LGT. Se ha referido al sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública del apartado 1 del artículo 305 del CP RANCAÑO MARTÍN, M.A.: «El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 16, 2014 (BIB 2014\3278), pg. 2.

¹⁰⁰⁷ De este aspecto ya nos ocupamos anteriormente en el presente epígrafe, al referirnos a los artículos 180.1 de la LGT y 305.5 del CP.

En cualquier caso, continuamos insistiendo en la necesidad de que el legislador de la LGT sancione directamente al responsable tributario por levantamiento del velo, pues dicha medida reportaría mayor claridad sistemática. De este modo, existiría identidad subjetiva entre el delito del artículo 305.1 del CP y la infracción directamente imputada al responsable tributario por levantamiento del velo, pudiendo el sujeto activo de ambos tipos, delictivo e infractor, alegar también la vulneración del principio *non bis in idem*, al concurrir la tan repetida triple identidad que exige demostrar el Tribunal Constitucional español.

4.3.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES.

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, por su parte, lo reconoce expresamente el artículo 9.3 de la CE¹⁰⁰⁸, si bien constituye a veces también una manifestación del principio de legalidad sancionadora del artículo 25.1 del mismo cuerpo legal.¹⁰⁰⁹ La retroactividad de las disposiciones sancionadoras

¹⁰⁰⁸ Artículo 9.3 de la CE: «*La Constitución garantiza [...] la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales [...]*».

¹⁰⁰⁹ Han relacionado los principios de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (artículo 9.3 de la CE) y legalidad sancionadora (artículo 25.1 de la CE), entre otras, las SSTC de 24 de mayo de 2.012 (RTC 2012\113), 15 de octubre de 2.012 (RTC 2012\179), 29 de octubre de 2.012 (RTC 2012\186), 26 de noviembre de 2.012 (RTC 2012\217) y 11 de febrero de 2.013 (RTC 2013\28).

Dicha conexión posibilita recurrir en amparo al afectado por la retroactividad de las disposiciones sancionadoras desfavorables, pues el artículo 9.3 de la CE no se localiza entre el 14 y 29, ni en el 30.2, del mismo cuerpo legal, tal y como exigen los artículos 53.2 de la CE y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC) para interponer el recurso de amparo constitucional. En este sentido, el Fundamento Jurídico Segundo de la STC de 12 de julio de 1.993 (RTC 1993\237) declaró que «*en el art. 9.3 de la CE se garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Sin embargo, según reiterada doctrina de este Tribunal desde la STC 8/1981 (RTC 1981\8), el citado precepto, cuyos principios son mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial, al legislador, no define derechos por sí mismos susceptibles de protección por la vía del amparo constitucional, reservada en nuestro ordenamiento a la tutela de las libertades públicas y derechos fundamentales reconocidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 de la CE, según establecen los arts. 53.2 de la CE y 41 de la LOTC (fundamento jurídico 3.º). Así pues, el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales no es invocable en vía de amparo [SSTC 15/1981 (RTC 1981\15), fundamento jurídico 7.º; 6/1983 (RTC 1983\6), fundamento jurídico 3.º; 32/1987 (RTC 1987\32), fundamento jurídico 4.º], y, en suma, la aplicación del principio de irretroactividad de las Leyes del art. 9.3 de la CE no*

desfavorables pudiera conculcar, incluso, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE.¹⁰¹⁰ De ahí que nos ocupemos de este principio en el presente epígrafe.

En el ámbito tributario, dicho principio lo define el artículo 10.2, segundo párrafo, de la LGT, el cual establece que «*las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*». Se trata de una regla que distingue dos vertientes: la positiva y la negativa.¹⁰¹¹

Según la vertiente positiva del principio que ahora examinamos, tanto los órganos administrativos como jurisdiccionales deberán aplicar al sancionado el régimen posterior más favorable, siempre que la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza con anterioridad.¹⁰¹² Este requisito procedimental parece exigirlo también el artículo 128.2 de la LRJPAC, pues se refiere claramente al «*presunto infractor*», condición que cumplirá mientras la sanción no sea firme.¹⁰¹³ De este modo, tanto el legislador de la LGT como el legislador de la LRJPAC han optado por la retroactividad impropia o de

puede ser enjuiciada por este Tribunal a no ser que, a través de ella, se haya vulnerado alguno de los derechos susceptibles de amparo (ATC 470/1984)». (El subrayado es nuestro).

¹⁰¹⁰ Se ha referido a dicha posibilidad PUEBLA AGRAMUNT, N.: *op. cit.*, pgs. 74 - 75.

¹⁰¹¹ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *op. cit.*, pgs. 59 - 60.

¹⁰¹² La Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria de 1.963 incluso obligaba a la Administración y a los órganos jurisdiccionales a aplicar de oficio el régimen sancionador posterior más favorable. Así lo declaró el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 10 de abril de 2.000 (RTC 2000\99), el cual dispuso lo siguiente: «*La lectura de la transitoria transcrita antes pone de manifiesto que la revisión de las sanciones no firmes en el marco de la nueva Ley no se supedita a ninguna iniciativa de parte, sino que se impone desde la Ley a los órganos administrativos o jurisdiccionales, siendo incluso exponente de ese ejercicio de oficio el mandato complementario de que “en su caso se concederá audiencia al interesado”, previsión legal que no tendría sentido si para la revisión fuese precisa una petición de parte en orden a la aplicación de la nueva Ley*».

¹⁰¹³ Una vez la sanción sea firme, nos referiremos al «infractor», no al «presunto infractor», condición que exige el apartado 2 del artículo 128 de la LRJPAC.

grado medio, en la medida que *«incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas»*.¹⁰¹⁴

Dicho límite a la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables lo consideramos excesivo en el caso de las sanciones no pecuniarias, en tanto que al reo corresponderá la pena más favorable hasta el cumplimiento íntegro de la misma, aun cuando la sentencia condenatoria sea firme.¹⁰¹⁵ Esta restricción tendría sentido si la retroactividad absoluta o de grado máximo quebrantara el principio de seguridad jurídica, resultado que, a nuestro entender, no tiene lugar con ocasión de las sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Tal y como sostiene el Tribunal Constitucional español, el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE proclama *«la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados»* y *«la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho»*.¹⁰¹⁶ En nuestro caso, creemos que la retroactividad de grado máximo de las disposiciones sancionadoras más favorables no atentaría contra las legítimas expectativas del infractor, ni contra las expectativas de otros potenciales

¹⁰¹⁴ Sobre la base del Fundamento Jurídico Undécimo de la STC de 28 de octubre de 1.997 (RTC 1997\182), BALERIOLA SALVO distingue entre la *«retroactividad plena, auténtica, de grado máximo o absoluta»* y la *«retroactividad impropia o de grado medio»*. Así, *«la de grado máximo se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general o público podrían imponer el sacrificio de la seguridad jurídica. Así nos encontramos con que tales exigencias pueden hacer decaer incluso la irretroactividad “ex post facto”; con ello, a la vez que definimos, se apunta una relajación del principio.*

El supuesto de retroactividad de grado medio se genera cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición, o de su aplicación, en su caso, dependerá de una ponderación llevada a cabo en cada uno de los supuestos, que tenga en cuenta la seguridad jurídica, la previsibilidad de tal norma, etc. es decir, topamos con nuevas matizaciones y hacemos ver que cuando la situación pende y no se ha consumado, la retroactividad de la norma nacida en ese lapso de tiempo, es viable, con un previo análisis de múltiples principios jurídicos». BALERIOLA SALVO, M.: *«El instituto de la irretroactividad en el Derecho español. Aproximación a una teoría general»*, Sentencias de TSJ y AP y otros Tribunales, vol. V, 1999 (BIB 1999\1885), pg. 4.

¹⁰¹⁵ Según el artículo 2.2 del CP, *«tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena»*.

¹⁰¹⁶ Véase el Fundamento Jurídico Tercero de la reciente STC de 30 de abril de 2.015 (RTC 2015\84).

infractores, pues el régimen sancionador posterior mejorará en todo caso sus situaciones, ya que deberá ser «*más favorable para el interesado*».

Por esta razón, abogamos porque el legislador incorpore a la LGT la regla del artículo 2.2 del CP para las sanciones no pecuniarias, y permita la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables mientras el infractor esté cumpliendo la sanción.¹⁰¹⁷ Dicha opción posibilitaría aplicar al infractor el régimen posterior más favorable aunque la sanción fuera firme, y mientras no hubiera cumplido íntegramente la misma.¹⁰¹⁸

En cualquier caso, esta modificación no afectaría al responsable tributario por levantamiento del velo, ya que solamente garantiza las sanciones pecuniarias del deudor principal. De este aspecto, no obstante, ya nos ocupamos en el epígrafe 2 del presente capítulo.

La regla del artículo 2.2 del CP, en cambio, la consideramos inapropiada para las sanciones pecuniarias, pues motivaría que los infractores no satisficieran el importe íntegro de las mismas a la espera de un régimen sancionador posterior más favorable. Dicha alternativa dificultaría en exceso la recaudación de las referidas sanciones, y beneficiaría injustamente al sujeto infractor.

¹⁰¹⁷ Sin referirse expresamente a las sanciones tributarias no pecuniarias, PUEBLA AGRAMUNT afirma que el límite a la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables «*no solo no parece lógico, sino que no se encuentra ni en la Constitución ni en la Ley 30/1992 (en adelante, LRJPAC), ni se recogía tampoco en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Además, aparece expresamente desterrado del ámbito penal, como puede leerse en el artículo 2.2 del Código Penal, que eso sí, establece como límite a la retroactividad el que no se haya cumplido la pena íntegramente.*

De lo anterior puede concluirse, dada la ausencia de una diferenciación ontológica entre infracciones administrativas y penales, reiteradamente sostenida por la doctrina y los Tribunales, que en el ámbito sancionador tributario debería seguirse el mismo criterio que en el penal, y por tanto, debería poder afirmarse que la retroactividad solo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente. Otra interpretación podría ser incluso inconstitucional». PUEBLA AGRAMUNT, N.: *op. cit.*, pgs. 73 - 74.

¹⁰¹⁸ En algunos casos, el tiempo para aplicar el régimen sancionador posterior más favorable se ampliaría considerablemente, en la medida que determinadas sanciones no pecuniarias podrán alcanzar un plazo máximo de cinco años. Véase el artículo 186 de la LGT.

Por otro lado, la vertiente negativa del principio que venimos analizando prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras desfavorables. La regla de retroactividad de las sanciones más favorables (vertiente positiva) es consecuencia, *a sensu contrario*, del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (vertiente negativa).¹⁰¹⁹

Finalmente, ambas vertientes incidirán también sobre los recargos, según indica el propio artículo 10.2 de la LGT. No cabrá, sin embargo, alegar infracción del principio que ahora examinamos cuando quepa aplicar un régimen posterior más favorable a los intereses de demora.¹⁰²⁰ Imaginamos que dicha restricción es consecuencia de la naturaleza indemnizatoria, y no sancionadora, del señalado concepto.¹⁰²¹

A nuestro juicio, el carácter sancionador del alcance de la responsabilidad a las sanciones obligará a la Administración tributaria y, en su caso, a los órganos jurisdiccionales a derivar la sanción posterior más favorable al responsable tributario por levantamiento del velo, siempre que la declaración de la responsabilidad no hubiera adquirido firmeza con anterioridad. En cualquier caso, el procedimiento para derivar la

¹⁰¹⁹ Al respecto, DE DIEGO DíEZ sostiene que «*la tensión entre irretroactividad/retroactividad de las normas se resuelve en el artículo 128 de la LRJPAC. [...] Como se ve, el procedimiento administrativo común se decanta no solo por la irretroactividad desfavorable (in peius o in malam partem) sino también por la retroactividad favorable (in melius o in bonam partem). Son dos caras de una misma moneda: la aplicación en el tiempo de las normas sancionadoras. Así, en primer lugar, el precepto excluye, a contrario sensu, la aplicación de las normas sancionadoras que no estén vigentes “en el momento de producirse los hechos” (numeral 1): ni las anteriores (ultraactividad) ni las posteriores (retroactividad). Pero esta irretroactividad lo es únicamente respecto de las normas “desfavorables”, porque en lo que concierne a las disposiciones favorables para el presunto infractor, sí serán de aplicación retroactiva (numeral 2)*». DE DIEGO DíEZ, L.A.: «Retroactividad favorable en materia sancionadora», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2014 (BIB 2014\676), pg. 1.

En tal sentido también, el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85) dispuso que «*el art. 9.3 CE, además de establecer la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, garantiza también, interpretado a contrario sensu, la retroactividad de la Ley penal o sancionadora más favorable*».

¹⁰²⁰ Así lo declaró el Fundamento de Derecho Undécimo de la SAN de 14 de octubre 2.004 (JUR 2004\281407), en cuya virtud «*no cabe, por otra parte, como esta Sala ya ha tenido ocasión de declarar, la aplicación retroactiva de la nueva Ley en materia de liquidación de intereses de demora, pretensión instada por el recurrente en el escrito de conclusiones, puesto que el efecto retroactivo únicamente es predicable de las sanciones y, por cierta asimilación a éstas, de los recargos, no así de los restantes componentes de la deuda tributaria*».

¹⁰²¹ Vid. *Supra*, epígrafe 3 del capítulo tercero del presente trabajo.

sanción al responsable parece garantizar dicho principio, pues el Tribunal Constitucional español confiere al responsable la oportunidad de alegar la infracción de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y/o, *a sensu contrario*, la vulneración de la retroactividad de la sanción más favorable.¹⁰²²

4.4.- PRINCIPIO DE DEFENSA.

Por último, el principio de defensa lo reconoce implícitamente, *a sensu contrario*, el apartado 1 del artículo 24 de la CE¹⁰²³, dado que proscribía categóricamente la indefensión. Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo contempla algunas manifestaciones instrumentales del referido principio, como el derecho a ser informado de la acusación, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, el derecho a no declarar contra sí mismo, o el derecho a no confesarse culpable.¹⁰²⁴ Por

¹⁰²² Se refirió claramente a la posibilidad del responsable tributario de alegar infracción del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y/o, correlativamente, infracción del principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85). En este sentido, declaró lo siguiente: «En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE (RCL 1978, 2836) [entre las últimas, SSTs 145/2004, de 13 de septiembre (RTC 2004, 145), F. 3; 52/2004, de 13 de abril (RTC 2004, 52), F. 3; 54/2003, de 24 de marzo (RTC 2003, 54), F. 3; 9/2003, de 20 de enero (RTC 2003, 9), F. 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo (RTC 2002, 116), F. 3]. Entre tales garantías se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE, derecho cuya vulneración atribuyen los demandantes a la Sentencia de 14 de febrero de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [...]

La infracción del art. 25.1 CE se habría producido al no haber aplicado la referida Sala retroactivamente el art. 37.3 LGT (RCL 1963, 2490), en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178, 2787), de modificación parcial de la Ley General Tributaria, pese a que la deuda tributaria derivada a los recurrentes se integraba por sanciones y dicho precepto era claramente más favorable que el anteriormente vigente al excluir la posibilidad de que la responsabilidad alcance a las sanciones».

¹⁰²³ Véanse, entre otras, las SSTC de 28 de febrero de 2.005 (RTC 2005\46), 4 de abril de 2.005 (RTC 2005\70), de 22 de mayo de 2.006 (RTC 2006\158), 17 de julio de 2.006 (RTC 2006\234) y 26 de febrero de 2.007 (RTC 2007\43).

¹⁰²⁴ Al respecto, BELLIDO PENADÉS afirma que «en el artículo 24.2 de la CE [...] se recogen algunas de las manifestaciones instrumentales [del derecho de defensa], como son el derecho a ser informado de la acusación, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, el derecho a no declarar contra sí mismo, o el derecho a no confesarse culpable. Junto a ellas, en el mismo precepto se reconoce el derecho más genérico a la defensa, el cual, a su vez, comprende, por un lado, el

esta razón, nos ocuparemos también del principio de defensa en este trabajo, a fin de determinar si el procedimiento para derivar la sanción del deudor principal al responsable conculca el artículo 24.2 de la CE, precepto que exige observar la doctrina del Tribunal Constitucional en el señalado procedimiento.¹⁰²⁵

No obstante, aludiremos solamente a aquellas manifestaciones del principio de defensa que pudiera infringir el procedimiento que ahora examinamos. Un análisis detallado del indicado principio y sus manifestaciones nos alejaría demasiado del objeto de nuestro estudio.

Se trata de un principio que constituye el «*eje esencial sobre el que se asienta el Estado de Derecho*»¹⁰²⁶, y prohíbe, tal y como apuntamos al comienzo del presente epígrafe, la indefensión. Dicha situación se producirá cuando se impida «*a una parte [...], en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción*».¹⁰²⁷

La indefensión constitucionalmente relevante requiere observar «*el efecto material de indefensión*».¹⁰²⁸ Es decir, que la infracción procesal haya privado o

derecho a la defensa privada, o derecho a defenderse por sí mismo, y, por otro lado, el derecho a la defensa técnica, o defensa letrada, que es así mismo expresamente mencionado». BELLIDO PENADÉS, R.: *Derecho de defensa y principio acusatorio en el juicio por faltas: Evolución jurisprudencial y análisis crítico*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2003, pg. 11.

¹⁰²⁵ Vid. *Supra.*, epígrafe 4 del presente capítulo.

¹⁰²⁶ Ha destacado la importancia del derecho de defensa MARTÍN QUERALT, J.: «El derecho de defensa en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015, pg. 4.

¹⁰²⁷ Vid. Fundamento Jurídico Segundo de la STC de 1 de julio de 1.986 (RTC 1986\89).

¹⁰²⁸ Se han referido al «*efecto material de indefensión*», entre otras, SSTC de 3 de julio de 2.006 (RTC 2006\199), 17 de noviembre de 2.008 (RTC 2008\150), 14 de marzo de 2.011 (RTC 2011\25), 21 de noviembre de 2.011 (RTC 2011\181) y 14 de enero de 2.013 (RTC 2013\2).

limitado realmente el ejercicio del derecho de defensa¹⁰²⁹, y que la privación o limitación no sea imputable a quien la alega¹⁰³⁰ 1031.

Este principio protege tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo del procedimiento de que se trate.¹⁰³² En nuestro caso, el sujeto activo será la Administración tributaria, a quien el ordenamiento jurídico deberá proporcionar los instrumentos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Al actor se refiere el artículo 24.1 de la CE cuando reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, si bien la Administración tributaria disfruta del privilegio de la autotutela, luego no deberá acudir al auxilio judicial de los Tribunales para constreñir al obligado tributario por infringir, valga la redundancia, la normativa tributaria.

De otro lado, el sujeto pasivo será el responsable tributario por levantamiento del velo, quien deberá ser informado de la acusación, podrá alegar cuanto le convenga y

¹⁰²⁹ En tal sentido, el Fundamento Jurídico Segundo de la STC de 25 de abril de 1.994 (RTC 1994\124) declaró que *«para que exista vulneración del derecho reconocido en el art. 24.1 CE, no basta el mero incumplimiento formal de normas procesales, sino que del mismo ha de derivarse un perjuicio material para el interesado, esto es, ha de tener una repercusión real sobre sus posibilidades efectivas de defensa y contradicción, pues no toda infracción o irregularidad procesal cometida por los órganos judiciales provoca, en todos los casos, la eliminación o discriminación sustancial de los derechos que corresponden a las partes en el proceso [SSTC 35/1989 (RTC 1989\35), 52/1989 (RTC 1989\52), 145/1990 (RTC 1990\145) y 61/1992 (RTC 1992\61)]»*.

¹⁰³⁰ Por su parte, el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 4 de octubre de 2.010 (RTC 2010\52) dispuso que *«del examen de las actuaciones se desprende que la indefensión que ahora se denuncia en amparo es imputable a la falta de diligencia procesal de la parte, al no ejercitar las facultades que le otorgaba la Ley de Enjuiciamiento Criminal para poder articular debidamente su defensa. Debiendo recordarse que “no puede alegar indefensión quien se coloca a sí mismo en tal situación o quien no hubiera quedado indefenso de haber actuado con la diligencia razonablemente exigible” (así, entre otras, SSTC 143/2003, de 14 de julio [RTC 2003, 143], F. 4; 131/2007, de 4 de junio [RTC 2007, 131], F. 5), pues en aplicación de la doctrina general sobre indefensión la constitucionalmente proscrita es la que deriva exclusivamente de la actuación del órgano judicial y no la que ocasiona la falta de diligencia procesal de la parte en la defensa de sus intereses (por todas, SSTC 33/2003, de 13 de febrero [RTC 2003, 33], F. 4; 40/2004, de 22 de marzo [RTC 2004, 40], F. 2; y 226/2005, de 12 de septiembre [RTC 2005, 226], F. 2)»*.

¹⁰³¹ PÉREZ ROYO, J.: *Curso de Derecho Constitucional*, 13.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2012, pg. 379.

¹⁰³² Aún cuando el derecho de defensa se relacione habitualmente con el proceso penal, se aplica también a otros procedimientos, independientemente del ámbito de que se trate. En este sentido, MARTÍN QUERALT, J.: *«El derecho de defensa en materia...»*, cit., pg. 4.

utilizará los medios de prueba pertinentes para su defensa. Dichas manifestaciones del principio de defensa las reconoce claramente el artículo 24.2 de la CE.¹⁰³³

Además, el indicado principio contiene un doble mandato: uno al legislador y otro al intérprete de la Ley. Así, el legislador deberá promover el derecho de defensa en el procedimiento que regule, removiendo, en su caso, aquellos obstáculos que impidan ejercerlo adecuadamente. Por su parte, el intérprete deberá, en la medida de lo posible, entender y aplicar la Ley según el sentido que más convenga al principio que analizamos en éste epígrafe.¹⁰³⁴

A nuestro entender, el procedimiento para derivar la sanción al responsable no conculca el principio de defensa, pues confiere al mismo la oportunidad de defenderse en el trámite de audiencia y en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Además, podrá impugnar el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, el procedimiento de derivación, la realización del tipo infractor e, incluso, el importe de la sanción, sin límite de causas, de conformidad con el artículo 174.5 de la LGT.¹⁰³⁵

¹⁰³³ MORENO CATENA, V.: «Sobre el derecho de defensa: cuestiones generales», *Teoría y Derecho: Revista de Pensamiento Jurídico*, núm. 8, 2010, pg. 18.

¹⁰³⁴ *Loc. cit.*

Se ha ocupado también del doble mandato del principio de defensa dirigido al legislador y al intérprete de la Ley GARCÍA MORILLO, quien sostiene lo siguiente: «*Se produce una indefensión constitucionalmente vetada cuando, por un motivo legalmente no previsto o, aún cuando esté legalmente previsto, irrazonable o desproporcionado, se prive a las partes de la posibilidad de hacer valer sus derechos o se sitúe a una de ellas en posición prevalente sobre la contraria. Así, hay indefensión cuando no se suspende el juicio concurriendo una causa justificada para ello, o cuando no se provee de intérprete a quien, por ser sordomudo, está incapacitado para seguir el proceso, o cuando se priva a un imputado de la condición de parte, o cuando se impide que surtan efecto en los Tribunales documentos de carácter tributario si previamente no ha sido satisfecho su importe*». VV AA: *Derecho Constitucional: El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos*, vol. I, 9.^a edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pg. 329.

¹⁰³⁵ Recordemos que «*el artículo 174.5 de la LGT sólo establece expresamente la posibilidad de recurrir frente a la liquidación notificada al sujeto pasivo, sin que en ningún caso haga referencia a las sanciones. Ahora bien, a estos efectos hemos de entender el concepto de liquidación en sentido amplio, por lo que ha de incluirse en el mismo cualquier deuda liquidada por la Administración tributaria, incluidas las sanciones que pudieran haber sido objeto de derivación. En este sentido, habría que interpretar el término liquidación como el acto a través del cual se hace líquida una determinada obligación de carácter tributario, ya sea una cuota impositiva, una prestación accesoria o la sanción*

Asimismo, dispondrá del expediente completo, es decir, del expediente del deudor principal y suyo; podrá obtener copias de los mismos; aportará las pruebas que estime convenientes; y la Administración deberá motivar adecuadamente la comunicación de inicio del procedimiento y la declaración de la responsabilidad, sin variar el presupuesto de la misma.¹⁰³⁶ En definitiva, creemos que el procedimiento para derivar la sanción del deudor principal al responsable garantiza perfectamente el principio de defensa, y «*el ejercicio del indispensable principio de contradicción*»¹⁰³⁷, permitiéndole al responsable replicar contra la acusación.

No obstante, continuamos considerando inadmisibles que el procedimiento para derivar la sanción al responsable conculque los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción. De ahí que sigamos insistiendo en la necesidad de que el legislador sancione directamente al responsable tributario por levantamiento del velo.

derivada de la comisión de una infracción tributaria». Así, MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: «El derecho de los responsables tributarios a...», *cit.*, pgs. 457 - 458.

¹⁰³⁶ Como ya sostuvimos al comienzo del epígrafe 4 del presente capítulo, «*el procedimiento para derivar la sanción al responsable tributario por levantamiento del velo será el contemplado en el artículo 176 de la LGT para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria, de conformidad con el artículo 182.2, 2.º párrafo, de la misma Ley*». De este procedimiento nos ocupamos anteriormente en el epígrafe 5 del capítulo segundo, luego nos remitimos al mismo.

¹⁰³⁷ Además de la STC de 1 de julio de 1.986 (RTC 1986\89), destacaron también la importancia del principio de contradicción, entre otras, las sentencias del mismo tribunal de 27 de marzo de 2.006 (RTC 2006\85), 10 de mayo de 2.007 (RTC 2007\110), 12 de enero de 2.009 (RTC 2009\8), 28 de febrero de 2.011 (RTC 2011\16) y 5 de mayo de 2.011 (RTC 2011\61).

Conclusiones

PRIMERA. Tal y como hemos venido destacando en este trabajo, los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT se inspiran *«en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo»*.¹⁰³⁸ Sin embargo, solamente el supuesto del epígrafe g) del indicado artículo 43.1 de la LGT consiste en soslayar la personalidad jurídica y alcanzar a las personas que integran su sustrato, pues el epígrafe h) del mismo artículo recoge un supuesto de alzamiento de bienes.

Por otro lado, dicha *«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»*.¹⁰³⁹ Pues bien, el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial del levantamiento del velo es, a nuestro entender, el elemento configurador que mejor la define, y significa que *«dicha operación de “levantamiento del velo” societario, debe utilizarse cuidadosamente y en casos extremos y de forma subsidiaria, en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales. Pues no se puede olvidar, que la personalidad jurídica, es una teoría que ha logrado grandes y eficaces éxitos para la expansión financiera y económica en general y que el comercio internacional tiene su arquitrabe en la misma»*.¹⁰⁴⁰

En tal sentido, los artículos 41.5 y 176 de la LGT, y 61.2 del RGR, exigen que la Administración tributaria declare fallidos al deudor principal y, en su caso, a los

¹⁰³⁸ Así lo establece la propia Exposición de Motivos de la LMPFF.

¹⁰³⁹ Véase también en la Exposición de Motivos de la referida LMPFF.

¹⁰⁴⁰ Vid. Fundamento de Derecho Primero de la STS de 31 de octubre de 1.996 (RJ 1996\7728).

responsables solidarios con anterioridad al acto de declaración de la responsabilidad subsidiaria. No obstante, lo cierto es que la Administración podrá declarar fallidos a los señalados deudores primarios sin agotar sus patrimonios.

Efectivamente, el artículo 124.6 del RGR permite a la Administración tributaria declarar fallidos por insolvencia total a los deudores primarios declarados anteriormente fallidos por insolvencia parcial, siempre que fueren insolventes por la parte no derivada en origen. Sobre la base del beneficio de excusión del que gozan los responsables subsidiarios, la Administración debería enajenar primero el patrimonio de los referidos obligados tributarios y, una vez se conozca con exactitud el importe efectivamente recaudado, los declarará fallidos y redirigirá la acción administrativa hacia el responsable subsidiario por el importe pendiente de cobro.

Sin embargo, la operativa del artículo 124.6 del RGR posibilita que la Administración declare fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios sin agotar el patrimonio de los mismos, ya que podrá declararlos fallidos sin necesidad de esperar a la enajenación de sus bienes y/o derechos. Únicamente así es posible entender que la Administración tributaria podrá declarar fallidos por insolvencia total a los deudores primarios declarados anteriormente fallidos por insolvencia parcial, siempre que sean insolventes por la parte no derivada al responsable subsidiario.

Además, los responsables solidarios existirán en la medida que la Administración los haya declarado como tal. Es decir, la Administración tributaria podrá dirigirse contra el responsable tributario por levantamiento del velo sin tan siquiera haber investigado la posible concurrencia de responsables solidarios, una vez declarado fallido el deudor principal.

Por estas razones, creemos que los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT no se inspiran realmente en la técnica judicial del levantamiento del velo. A fin de que los señalados supuestos de responsabilidad se

inspiren verdaderamente en la indicada técnica judicial, abogamos porque el legislador los configure como supuestos de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario reforzado. De este modo, la Administración tributaria habría de agotar los patrimonios del deudor principal, los responsables solidarios e, incluso, de otros posibles responsables subsidiarios antes de redirigir la acción administrativa hacia el responsable tributario por levantamiento del velo, dado el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial que inspira dichos supuestos.

A nuestro juicio, unos supuestos que persiguen inspirarse en la técnica judicial del levantamiento del velo no deberían desconocer jamás el elemento configurador que mejor define su empleo: el carácter excepcional y de «último recurso» de la señalada técnica. Asimismo, opinamos que el uso indiscriminado de esta técnica atentaría directamente contra el principio de seguridad jurídica, pues transformaría la excepción en regla, dado que soslaya la personalidad jurídica, atributo que la Ley declara enfática y formalmente.

SEGUNDA. El artículo 41.6 de la LGT confiere al responsable la oportunidad de reembolsarse el importe satisfecho en nombre del deudor principal, acción que neutralizará los efectos del instituto de la responsabilidad tributaria sobre el mismo. Sin embargo, este derecho estará vacío de contenido para el responsable subsidiario por levantamiento del velo la mayoría de las veces.

En efecto, la declaración de fallido del deudor principal persona jurídica¹⁰⁴¹, previa al acto de declaración de la responsabilidad, supondrá prácticamente su extinción, luego difícilmente generará ingresos para reembolsar al responsable. Si el deudor principal fuera persona física¹⁰⁴², la previa declaración de fallido agotará su patrimonio, debiendo esperar el responsable a que el deudor principal venga a mejor fortuna, espera que pudiera resultar eterna.

¹⁰⁴¹ Supuesto del epígrafe g) del artículo 43.1 de la LGT.

¹⁰⁴² Supuesto del epígrafe h) del artículo 43.1 de la LGT.

Ante dicha probable eventualidad, consideramos injusta la solidaridad del artículo 35.6 de la LGT, pues permite exigir la deuda tributaria del deudor principal a un solo corresponsable, sin tan siquiera dirigirse contra el resto, aun habiendo realizado todos el presupuesto de hecho de un mismo supuesto de responsabilidad. Dicha arbitrariedad es, a nuestro entender, contraria al artículo 14 de la CE, pues dispensa un tratamiento distinto a quienes realizan unos mismos hechos.

Por ello, estimamos oportuna la regla de la mancomunidad entre la Administración tributaria y los corresponsables, a fin de que éstos asuman unas mismas obligaciones y unos mismos riesgos. La obligación sería pagar la deuda tributaria del deudor principal y el riesgo no poderse reembolsar el importe efectivamente satisfecho en nombre de éste, acontecimiento cierto en el caso del responsable tributario por levantamiento del velo cuyo deudor principal sea una persona jurídica.

Asimismo, opinamos que el anterior vacío atribuye naturaleza sancionadora a los supuestos de responsabilidad tributaria de los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, pues satisfacer la sanción impuesta a otro sin poderse reembolsar su importe es tanto como ser sancionado directamente. En ambos casos, la restricción de derechos será la misma.

TERCERA. El procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria tan sólo requiere notificar al responsable la comunicación de inicio del procedimiento y la declaración de la responsabilidad subsidiaria de que se trate. Aún cuando el trámite de audiencia permita examinar la declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiere, de los responsables solidarios, opinamos que la Administración tributaria habría de notificarla también al responsable, pues constituye el presupuesto que habilita el inicio del procedimiento frente al mismo, y posibilita el beneficio de excusión del que goza. Se trata, por tanto, de un trámite que reviste tanta importancia como la comunicación de inicio del procedimiento o la declaración de la responsabilidad tributaria, de ahí que abogemos por notificar la declaración de fallido al responsable subsidiario.

En nuestro caso, la declaración de fallido incluso articula el carácter excepcional y de «último recurso» de la técnica judicial del levantamiento del velo que inspira los supuestos de responsabilidad que hemos estudiado en este trabajo. Por esta razón, insistimos en la necesidad de notificar expresamente a los responsables del artículo 43.1.g) y h) de la LGT la declaración de fallido de los deudores primarios, pues se trata de un elemento esencial en la configuración de los señalados supuestos.

Por último, opinamos que la declaración de fallido no debería notificarse junto con la declaración de la responsabilidad, sino con la comunicación de inicio del procedimiento, ya que el presunto responsable podrá formular alegaciones contra la misma durante el trámite previo de audiencia. Además, la declaración de fallido constituye el presupuesto del inicio del procedimiento frente al responsable subsidiario, y no de la declaración de la responsabilidad, pues sólo cuando se declare la insolvencia de los deudores primarios podrá la Administración dirigirse contra el responsable subsidiario.

CUARTA. Habitualmente, la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios resultará del procedimiento de apremio tributario seguido contra los mismos. No obstante, opinamos que pudiera inferirse también del concurso de acreedores sustanciado frente a ellos.

A nuestro juicio, existiendo la certeza de que los deudores primarios son insolventes, en virtud del concurso de acreedores seguido contra los mismos, la Administración tributaria no debería investigar nuevamente sus patrimonios para declararlos fallidos. Es decir, una vez finalizado el concurso, pues habrá que esperar a su conclusión para conocer el importe de la deuda verdaderamente insatisfecha, la Administración tributaria debería declarar fallidos al deudor principal y, si los hubiere, a los responsables solidarios sobre la base de la información obrante en los autos del concurso de acreedores sustanciado frente a ellos.

Cerciorándose la Administración de que la información obrante en los señalados autos permite concluir que los deudores primarios son insolventes, opinamos que no debería realizar nuevas actuaciones de investigación. No obstante, deberá analizar detenidamente dicha información, pues el declarado responsable podrá, de conformidad con el artículo 174.5 de la LGT, impugnar la declaración de responsabilidad sobre la base de la declaración de fallido, circunstancia que le obligará probar ante los tribunales la insolvencia de los indicados obligados tributarios.

Opinar lo contrario beneficiaría injustamente al declarado responsable, pues obligaría a la Administración a investigar un patrimonio cuya falencia conoce de antemano. Dicha operativa sería contraria al principio de economía procesal, el cual no admite dilaciones indebidas ni repeticiones innecesarias. Además, el señalado retraso no incrementará el importe de la deuda del declarado responsable, pues únicamente se extenderá a la totalidad de la deuda exigida en período voluntario, no pudiéndose la Administración resarcir del innecesario retardo.

Estas mismas conclusiones cabría alcanzar si la Administración actuante pudiera incorporar a su expediente información obrante en expedientes seguidos por otras administraciones que certifique la insolvencia del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios. No es inusual observar cómo una administración investiga el patrimonio del apremiado cuando ha sido declarado fallido por otra con anterioridad. Por esta razón, en aras del principio de economía procesal, abogamos porque las administraciones compartan información patrimonial de sus apremiados.

QUINTA. Hasta el Real Decreto Ley 4/2014, de 7 de marzo¹⁰⁴³, la responsabilidad concursal por déficit alcanzaba *«una medida equivalente al importe de los créditos que no perciban [los acreedores concursales] en la liquidación de la masa*

¹⁰⁴³ Nos referimos al Real Decreto Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. Véase en el B.O.E. de 6 de septiembre de 2.014, núm. 217, pgs. 69767 y ss.

activa». ¹⁰⁴⁴ La redacción actual del artículo 172 bis de la LC, sin embargo, señala que «el juez podrá condenar [...] en la medida que la conducta que ha determinado la calificación culpable haya generado o agravado la insolvencia».

Dicha novedad supone que el Juez competente deberá determinar el importe que se deriva al responsable concursal sobre la base de su conducta, en la medida que haya generado o agravado la insolvencia que impide satisfacer el crédito de los acreedores concursales. Pudiera ocurrir, por tanto, que la responsabilidad concursal por déficit del artículo 172 bis de la LC no alcance a la totalidad de la deuda tributaria y, si las hubiere, a las sanciones del deudor principal, desfase que pudiera intentar corregir la Administración declarando la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo.

Sin embargo, la responsabilidad concursal por déficit y la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo coincidirán habitualmente, produciéndose, a nuestro juicio, la triple identidad subjetiva, objetiva y de la «*causa petendi*» que exige la doctrina del Tribunal Supremo para declarar el efecto de la cosa juzgada material. El efecto negativo del señalado instituto impedirá que la Administración tributaria pueda declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT, dado que los hechos se habrán enjuiciado con anterioridad.

En este caso, el responsable concursal y el responsable tributario por levantamiento del velo coincidirán, pues los administradores, de hecho o de derecho, serán quienes normalmente controlen la persona jurídica instrumental para defraudar a la Hacienda Pública. La actora será siempre la Administración tributaria y los responsables los administradores de la deudora principal concursada.

¹⁰⁴⁴ Así lo declararon las SSTS de 20 de diciembre de 2.012 (RJ 2013\1623), 14 de noviembre de 2.012 (RJ 2013\1614), 21 de mayo de 2012 (RJ 2012\6537) y 23 de febrero de 2.011 (RJ 2011\2475).

Además, tanto la responsabilidad concursal como la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo persiguen un mismo fin: redirigir la acción ejecutiva hacia un nuevo patrimonio que permita cubrir el déficit que impide a la Administración tributaria recaudar el importe de la deuda tributaria del deudor principal.

Finalmente, los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo serán los que posibiliten también calificar el concurso como culpable, debiéndolos aportar la Administración tributaria al procedimiento de calificación.

Por esta razón, consideramos que la Administración tributaria habrá de esperar a que reaparezcan bienes y/o derechos en el patrimonio de la persona jurídica concursada o en el patrimonio del responsable concursal por déficit del artículo 172 bis de la LC. La reaparición de bienes o derechos en el patrimonio de la persona jurídica concursada es, no obstante, verdaderamente improbable, pues la conclusión del concurso determinará su extinción, no pudiendo, por tanto, desarrollar actividad que le permita revertir la situación de insolvencia.

Sin embargo, opinamos que la limitación alegatoria del artículo 168.2 de la LC impide que la cosa juzgada material despliegue sus efectos sobre el supuesto del artículo 167 de la LC. En este caso, la Administración tributaria no podrá aportar al procedimiento de calificación los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo y calificar el concurso como culpable sobre la base del artículo 164.2.4.º de la LC, pues su alegación escrita se limitará *«a determinar si el concurso debe ser calificado como culpable en razón de incumplimiento del convenio por causa imputable al concursado»*.¹⁰⁴⁵

¹⁰⁴⁵ Vid. Artículo 168.2 de la LC.

Idénticos extremos alcanzarán el informe de la administración concursal y, en su caso, el dictamen del Ministerio Fiscal que deban incorporarse a la sección de calificación del concurso, los cuales «*se limitarán a determinar las causas del incumplimiento y si el concurso debe ser calificado como culpable*». ¹⁰⁴⁶

Las anteriores limitaciones suponen que los hechos que permiten declarar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) de la LGT no serán enjuiciados en la sección de calificación del concurso, impidiendo que la cosa juzgada material despliegue sus efectos negativos sobre la posterior declaración de responsabilidad tributaria.

Por esta razón, consideramos que la Administración tributaria podrá derivar el importe de la deuda pendiente del deudor principal al responsable tributario por levantamiento del velo, una vez finalice el concurso, pues el efecto suspensivo de la declaración del mismo se extenderá hasta entonces, dado que no existe identidad de la «*causa petendi*». La identidad de la causa de pedir tiene lugar «*en aquellos supuestos en que se produce una perfecta igualdad en las circunstancias determinantes del derecho reclamado y de su exigibilidad*» ¹⁰⁴⁷, circunstancia que no concurre en el presente supuesto.

SEXTA. Otro instituto concursal al que pudiera seguir la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo es la responsabilidad por daños y perjuicios causados del artículo 172.2.3.º de la LC, siempre que la sentencia que califique el concurso como culpable condene a los cómplices que no tuvieran la condición de acreedores a la indemnización de los daños y perjuicios causados. Si la sentencia de calificación condenara únicamente al deudor principal concursado a indemnizar los

¹⁰⁴⁶ Vid. Artículo 169.3 de la LC.

¹⁰⁴⁷ Vid. Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 28 de octubre de 2.013 (RJ 2013\7258).

daños y perjuicios causados, la acción ejecutiva no se redirigirá hacia un nuevo patrimonio, añadiéndose la indemnización al importe de la deuda del concurso.

Existiendo identidad subjetiva entre el responsable del artículo 172.2.3.º de la LC y el responsable tributario por levantamiento del velo, opinamos que la Administración tributaria podrá posteriormente declarar la responsabilidad tributaria de quien fue condenado a indemnizar los daños y perjuicios causados, pues no existe identidad objetiva entre ambas responsabilidades. Mientras la responsabilidad del artículo 172.2.3.º de la LC tiene un objeto resarcitorio, debiéndose acreditar la realidad del daño, su entidad y la relación causal entre la actuación del responsable y el resultado producido, la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo tiene por objeto garantizar el déficit que presenta el patrimonio del deudor principal, redirigiendo la acción administrativa hacia el patrimonio del responsable tributario.

SÉPTIMA. Los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo destacan por la defectuosa técnica empleada por el legislador en su redacción. En efecto, el legislador utiliza, con una enorme vaguedad conceptual e indeterminación, conceptos como «*control efectivo total o parcial, directo o indirecto*», «*voluntad rectora común*», «*unicidad de personas y esferas*» y «*confusión o desviación patrimonial*», los cuales no define, no existiendo un significado concreto para ellos en nuestro ordenamiento jurídico.

Esta imprecisión es, a nuestro entender, inadmisibles, pues una figura que persigue superar la inseguridad que otra genera no debería ser tan insegura como la primera, pues dicha configuración la vacía de contenido. Además, consideramos que la utilización de conceptos tan vagos e imprecisos conculca la técnica de los actos reglados del artículo 6 de la LGT y el principio de seguridad jurídica, pues confiere a la

Administración potestades discrecionales tan amplias que ni tan siquiera conjugan con el empleo de conceptos jurídicos indeterminados.

Creemos que la redacción actual de los epígrafes g) y h) del artículo 43.1 de la LGT incluso produce desconfianza en la Administración, pues unas expresiones tan amplias originan, normalmente, una extensa jurisprudencia, y el número de sentencias que existe sobre los supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo es muy limitado. Dicha escasez revela el exiguo empleo que la Administración hace de los mismos.

Por estas razones, abogamos porque el legislador precise las expresiones que utiliza en la redacción de los supuestos de responsabilidad que hemos estudiado en este trabajo. Pensamos que dicha medida favorecería su empleo, ya que la Administración tributaria superaría su inicial desconfianza en unos supuestos de responsabilidad redactados en términos tan generales.

OCTAVA. El procedimiento para derivar la sanción al responsable tributario por levantamiento del velo será el contemplado en el artículo 176 de la LGT para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria, de conformidad con el artículo 182.2, 2.º párrafo, de la misma Ley. Dicha remisión, sin más, al procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria no resuelve si la Administración podrá iniciar un nuevo procedimiento para derivar la sanción al responsable, opción que le interesará cuando haya derivado con anterioridad la deuda tributaria, y no la sanción, del deudor principal.

A nuestro juicio, la respuesta al anterior interrogante se encuentra en el artículo 174.5 de la LGT, el cual establece que *«en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho*

habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación». Dicho precepto obligará a la Administración a sustanciar un sólo procedimiento para derivar al responsable la deuda tributaria y la sanción del deudor principal, pues una declaración de responsabilidad nueva permitiría al responsable impugnar otra vez el presupuesto de hecho habilitante de la primera derivación.

En efecto, el límite del transcrito artículo 174.5 de la LGT actúa solamente sobre *«las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios»*, luego los efectos del recurso o reclamación que interponga el responsable contra el nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad podrían extenderse a otras liquidaciones del mismo. Consideramos que esta opción es contraria al principio de economía procesal, pues confiere al responsable la oportunidad de no recurrir o reclamar contra la primera declaración de responsabilidad e impugnarla más tarde, con motivo de la nueva declaración que deba dictar la Administración para derivar la sanción al responsable. De ahí que insistamos en la necesidad de un sólo procedimiento para derivar la deuda tributaria y la sanción del deudor principal.

Lo anterior no pretende afirmar, no obstante, que la derivación de las sanciones al responsable tenga carácter accesorio, es decir, que solamente quepa exigir las sanciones al responsable a través del procedimiento que sirva para derivar la deuda tributaria del deudor principal. Una solución distinta impediría a la Administración derivar al responsable las sanciones que no dimanen de una deuda tributaria, y las sanciones impuestas al deudor principal cuando haya satisfecho el importe de la repetida deuda.

Este esquema impedirá a la Administración exigir la sanción al responsable cuando haya derivado anteriormente la deuda tributaria del deudor principal al mismo,

pues incumpliría el requisito de tramitar ambos conceptos conjuntamente. Por ello, es muy importante una correcta planificación recaudatoria.

NOVENA. Opinamos también que el procedimiento para derivar la sanción al responsable subsidiario por levantamiento del velo conculca los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción, manifestaciones del principio de culpabilidad. Efectivamente, la sanción que se derive al responsable se habrá calculado sobre la base de la conducta del deudor principal, sin considerar el comportamiento del propio responsable, infringiéndose, de este modo, el referido principio de proporcionalidad.

Asimismo, consideramos que la extensión de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT a las sanciones del deudor principal vulnera el principio de personalidad de la sanción, pues satisfacer la sanción del deudor principal sin poderse reembolsar su importe es tanto como ser sancionado directamente, cobertura que proscribía categóricamente el principio que ahora analizamos. Como tuvimos ocasión de apuntar en el epígrafe 4.1.2 del capítulo cuarto, el principio de personalidad de la sanción obliga a vincular el tipo objetivo y subjetivo de la infracción con el autor de la misma, luego prohíbe sancionar a quien no realizó la acción u omisión tipificada en la Ley (*nemo punitur pro alieno delicto*).

Por estas razones, abogamos porque el legislador sancione directamente al responsable tributario por levantamiento del velo, a través de tipos infractores autónomos, los cuales atribuyan al responsable la condición de infractor. Dicha medida posibilitaría respetar los indicados principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción, ya que sería el propio responsable quien cometiera la infracción, y la sanción se calcularía sobre la base de su conducta.

DÉCIMA.- Y para terminar, no compartimos la interpretación que realiza el Tribunal Supremo sobre la prescripción del derecho de la Administración para

determinar y exigir el pago de la deuda y la sanción al responsable subsidiario. Nuestro Alto Tribunal descarta que exista un procedimiento de liquidación frente al mismo, e interpreta que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a éste es la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios. Igualmente, estima que el plazo de prescripción para exigir el pago de la sanción al responsable coincide con el anterior.

Lo apuntado no supondrá, sin embargo, que la deuda y la sanción tributaria derivadas al responsable sean firmes e irrefutables para el mismo, ya que podrá impugnar la declaración de la responsabilidad alegando la prescripción de la liquidación y la sanción giradas al deudor principal, en virtud del artículo 174.5 de la LGT. Por esta razón, se viene negando que la situación del responsable sea la del indefenso.

Esta interpretación, sin embargo, la consideramos contraria al texto de la Ley, ya que la deuda tributaria del responsable subsidiario es fruto, a nuestro entender, de una auténtica liquidación. En efecto, el responsable garantizará solamente la «*totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*» al deudor principal¹⁰⁴⁸, luego no alcanzará a aquellos conceptos que se devengan en período ejecutivo, los cuales habrán incrementado la deuda tributaria y la sanción del deudor principal al tiempo de declarar la responsabilidad. Dicho acrecentamiento obligará a la Administración a realizar una liquidación nueva, distinta de la girada al deudor principal, aunque calculada sobre la base de la misma.

Dicha operación tiene cabida, a nuestro juicio, en el presupuesto de hecho del artículo 66.a) de la LGT, debiéndosele aplicar al responsable, por consiguiente, el *dies a quo* del artículo 67.1, párrafo segundo, de la misma Ley. De igual modo, opinamos que el día inicial del plazo de prescripción para el responsable de la sanción impuesta al deudor principal debería ser «*el momento en que se cometieron las correspondientes*

¹⁰⁴⁸ Vid. Artículo 41.3 de la LGT.

*infracciones»*¹⁰⁴⁹, dado el carácter punitivo de la extensión de la responsabilidad a las sanciones. No tiene sentido, según nuestro criterio, observar las garantías materiales y procesales de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE en el responsable, y no las disposiciones sancionadoras de la LGT, las cuales garantizan también, valga la redundancia, la posición del sancionado.

En definitiva, abogamos porque el *dies a quo* del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria del responsable sea «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación»*¹⁰⁵⁰, y el día inicial del plazo de prescripción para determinar el importe de la sanción derivada al responsable «*el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones»*¹⁰⁵¹. Asimismo, estimamos que el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable deberá «*comenzar a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios»*.¹⁰⁵²

La solución propuesta no pretende confirmar, sin embargo, el régimen jurídico actual, solamente exteriorizamos la interpretación que consideramos más fiel a la letra de la Ley. Así, creemos que el *dies a quo* del artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT es contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE, pues deja a merced de la Administración tributaria, parte interesada en el asunto, el cómputo inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda al responsable.

Efectivamente, el día inicial del referido plazo de prescripción es «*la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios»*, luego cabría posponer el *dies a quo* del

¹⁰⁴⁹ Vid. Artículo 189.2 de la LGT.

¹⁰⁵⁰ Vid. Artículo 67.1, segundo párrafo, de la LGT.

¹⁰⁵¹ Vid. Artículo 189.2 de la LGT.

¹⁰⁵² Vid. Artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT.

artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT demorando el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria del deudor principal y la sustanciación del sucesivo procedimiento de apremio. Dicho esquema, por consiguiente, brinda a la Administración la oportunidad de retrasar el cómputo inicial del repetido plazo de prescripción a su antojo, posibilidad que conculca, a nuestro entender, el principio de seguridad jurídica.

Es preciso añadir que la Ley General Tributaria no contempla la caducidad del procedimiento de apremio, pudiendo la Administración demorar el mismo indefinidamente, interrumpiendo y reanudando el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria cada cuatro años. La postergación *sine die* del procedimiento de apremio pospondrá indefinidamente también el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda garantizada al responsable subsidiario, ya que el señalado día inicial requiere la previa sustanciación del procedimiento de apremio frente al deudor principal y, en su caso, frente a los responsables solidarios.

Además, el indicado plazo de prescripción comenzará a correr desconociéndolo el interesado, pues el artículo 67.2, párrafo tercero, de la LGT se refiere a la «*la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios*», y no a la notificación practicada al responsable. Dicho extremo, no obstante, podrá consultarlo el responsable en el trámite de audiencia, una vez acceda al expediente.

En resumen, sería conveniente que el legislador se ocupara del *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable subsidiario, y lo hiciera coincidir con el día inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, el cual es «*el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario*».¹⁰⁵³ De este modo, se dejaría fuera del alcance de la Administración el cómputo inicial del plazo de prescripción que ahora analizamos, pues ineludiblemente

¹⁰⁵³ Vid. Artículo 67.1, párrafo tercero, de la LGT.

después de liquidar la deuda tributaria se abriría el período voluntario de pago del deudor principal, y una vez finalizado éste, comenzaría a correr el plazo de prescripción del responsable subsidiario.

Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: «Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidas en la Ley General Tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 134, 2010.

ALONSO ARCE, I.: «El “levantamiento del velo” en fase de recaudación», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2613, 2005 (BIB 2005\2166).

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1992.

ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 5, 2003 (BIB 2003\716).

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Aspectos controvertidos de la aplicación del beneficio de excusión del responsables subsidiario», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18, 2013 (BIB 2013\2155).

ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*, 1.ª edic., Editorial Colex, Madrid, 1997.

- «El levantamiento del velo y el principio dispositivo en el proceso civil español», *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 5, 2012.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Concurso mercantil y responsabilidad tributaria subsidiaria: la imposible consideración del referido concurso como presupuesto imprescindible para la exigibilidad de dicha responsabilidad», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2009 (BIB 2009\755).

- «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 263, 2005.

- *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012.

ANEIROS PEREIRA, J.: «El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena fiscal*, núm. 21, 2011 (BIB 2011\1751).

- «La técnica legislativa en materia de infracciones y sanciones. Algunas reflexiones sobre la regulación actual a la vista de los principios constitucionales», *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 30, 2009.

- *Las sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005.

ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, 1.ª edic., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005.

ARIAS ABELLÁN, Mª.D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *Civitas. Revista española de Derecho Tributario*, núm. 123, 2004.

- «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006.

- «Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 158, 2013.

ARGENTE ÁLVAREZ, BERTRÁN GIRÓN Y MELLADO BENAVENTE: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2012.

AYATS VERGÉS, M. y DE VICENTE BENITO, F.: «La nueva “conformidad” de los responsables tributarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 363, 2013.

BACIGALUPO SAGGESE, S.: «Insolvencia y Derecho penal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 13, 2010.

BALERIOLA SALVO, M.: «El instituto de la irretroactividad en el Derecho español. Aproximación a una teoría general», *Sentencias de TSJ y AP y otros Tribunales*, vol. V, 1999 (BIB 1999\1885).

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *Guía práctica de sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2005.

BARRACHINA JUAN, E.: «Calificación jurídica de los negocios jurídicos: la economía de opción», *Revista Consell Obert del Colegio de Graduados Sociales de Barcelona*, núm. 277, 2012.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, 1.ª edic., Editorial Compas, Alicante, 1991.

BELLIDO PENADÉS, R.: *Derecho de defensa y principio acusatorio en el juicio por faltas: Evolución jurisprudencial y análisis crítico*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2003.

BLANCH NOUGUÉS, J.M.: *Régimen jurídico de las fundaciones en Derecho Romano*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2007.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «La responsabilidad tributaria del administrador de hecho en la LGT/2003 (I): ¿quiénes pueden serlo?», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 1, 2005 (BIB 2005\731).

- «La responsabilidad tributaria del administrador de hecho en la LGT/2003 (y II): elementos del régimen de responsabilidad», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2005 (BIB 2005\911).

- «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255, 2004.

BOLDÓ RODA, C.: *El «levantamiento del velo» y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*, 1.ª edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1993.

- *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica en el Derecho Español*, 3.^a edic., Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000.

BOSCH CHOLBI, J.L.: «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: Aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 173, 2005.

BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F.: *Manual de Derecho Mercantil*, vol. I, 20.^a edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2013.

BRUFAU PRATS, J.: *Teoría fundamental del Derecho*, 3.^a edic., Editorial Tecnos, Madrid, 1987.

CABANAS TREJO, R.: «A vueltas con la calificación y la responsabilidad concursal», *Diario La Ley*, núm. 8334, 2014.

CALAZA LÓPEZ, S.: «El alcance virtual de la cosa juzgada material», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 773, 2009 (BIB 200\582).

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, 15.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.

- «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *Hacienda Pública Española*, núm. 10, 1971.

CALVO VÉRGEZ, J.: «Alcance de las modificaciones en materia de responsabilidad tributaria introducidas por la Ley de prevención y lucha contra el fraude», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2013.

- «El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 310, 2009.

- «El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el IS y su proyección sobre los SIPS en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2012 (BIB 2012\90).

- *La derivación de responsabilidad tributaria*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2011.

- «La impugnación del acto de derivación de responsabilidad tributaria: siete cuestiones conflictivas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 337, 2011.

- «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas», *Crónica Tributaria*, núm. 143, 2012.

- «Régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias: concepto, clases y criterios de cuantificación: un análisis jurisprudencial», *Revista de información fiscal*, núm. 105, 2011.

CAPILLA RONCERO, F.: *La persona jurídica: funciones y disfunciones*, reimpresión, Editorial Tecnos, Madrid, 1993.

CARBAJO VASCO, D.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 115, 2005.

CARRERAS MANERO, O.B.: «El alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2009 (BIB 2009\608).

- «La cuestionable constitucionalidad de la transmisión de las sanciones tributarias en los supuestos de cesión de explotaciones o actividades económicas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2010 (BIB 2010\196).

CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, LOZANO SERRANO y SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 1990.

CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A.: *Las Cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

CASTILLO SOLSONA, M.M.: *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad. La responsabilidad por «Levantamiento del velo»*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

CAYÓN GALIARDO, A.M.: «La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas», *Revista técnica tributaria*, núm. 70, 2005.

CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

CHECA GONZÁLEZ, C.: «Aspectos sustantivos y procedimentales para declarar esta responsabilidad, y examen de la extensión o no, de la misma a las sanciones», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 17, 2008.

- «La responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas. El nuevo titular debe responder también por las deudas pendientes, en concepto de retenciones, devengadas por el anterior empresario», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 19, 2008 (BIB 2007\2498).

- *Los responsables tributarios*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003.

- «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2003 (BIB 2003\702).

- «Responsables tributarios subsidiarios: Aspectos sustantivos y procedimentales para declarar esta responsabilidad, y examen de la extensión, o no, de la misma a las sanciones», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2008 (BIB 2007\2323).

CHECA GONZALEZ, GARCIA LUIS, MERINO JARA y MORENO FERNANDEZ: *La reforma de la Ley General Tributaria*, 1.^a edic., Editorial Lex Nova, Valladolid, 1996

CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, núm. 6200, 2005.

Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

CONCHEIRO DEL RÍO, J.: «Efectos preclusivos de la cosa juzgada material», *BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, núm. 23, 2003.

Consejo de redacción de CONT4BL3: «Régimen de consolidación fiscal», *CONT4BL3*, núm. 49, I Trimestre 2014.

CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998.

CUADRADO ZULOAGA, D.: «El efecto de cosa juzgada material», *Actualidad Administrativa*, núm. 18, 2008.

DE ÁNGEL YAGUÉZ, R.: *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997.

- *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 6.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*, 1.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1981.

- *Derecho Civil de España*, reedic., Editorial Civitas, Madrid, 1984.

DE DIEGO DÍEZ, L.A.: «Retroactividad favorable en materia sancionadora», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2014 (BIB 2014\676).

DE GANDARILLAS MARTOS, S.: «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2007.

DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

- «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario» (I), *Civitas. Revista Española de Derecho Tributario*, núm. 94, 1997.

- «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario» (y II), *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 95, 1997.

DELGADO GARCÍA, A.M.^a: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.

DELGADO GONZÁLEZ, A.F. y RAGEL BONILLA, A.J.: «La prescripción de las acciones de responsabilidad, de derivación de la obligación de pago y de la punitiva

o sancionadora que se pueden ejercer contra los responsables tributarios», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2013 (BIB 2013\1570).

DELGADO PACHECO, A.: «El “levantamiento del velo” en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, 2008.

- «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional», *Información Comercial Española*, núm. 825, 2005.

- *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

DELGADO SANCHO, C.D.: «Elementos constitutivos de la infracción tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 139, 2011.

- «La transmisión de las sanciones tributarias», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 92, 2011.

- «Legalidad y proporcionalidad de las sanciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 334, 2011.

DE MIGUEL ARIAS, S.: «Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2014 (BIB 2014\1995).

- «La responsabilidad tributaria por conductas que impiden o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2009.

BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, 1.^a edic., Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011.

DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA, J.M.: «Infracciones y sanciones tributarias. Derivación de responsabilidad en el curso del procedimiento inspector (caso práctico)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 55, 2009.

DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 11.^a edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2003.

Diccionario de la Real Academia, 21.^a edic., 1992.

EMBRID IRUJO, J.M.: «Justicia y seguridad jurídica: a propósito del “levantamiento del velo” de la personalidad jurídica societaria», *Revista Derecho de los negocios*, núm. 96, septiembre 1998.

- «Protección de acreedores, grupo de sociedades y levantamiento del velo de la personalidad jurídica», *Revista de derecho de sociedades*, núm. 11, 1998.

ESEVERRI, E.: *La prescripción tributaria*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.

ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero: Parte General*, 2.ª edic., Editorial Comares, Granada, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R.: *El régimen de transparencia fiscal: (aspectos dogmáticos y regulación positiva)*, 1.ª edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

- «La caducidad de los expedientes sancionadores paralizados con motivo de la nueva LGT y la necesidad de motivación de la culpa», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2004.

- «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2001.

- «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130) (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2007 (BIB 2007\38).

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, 1.ª edic., Editorial Bosch, Barcelona, 2005.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Responsables tributarios. Situación actual y perspectiva de futuro», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 117, 2003.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, 25.ª edic., Editorial Marcial Pons, 2006, Madrid.

- *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2004.

FONSECA CAPDEVILA, E.: «Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario: perspectiva de futuro», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001.

FONT SERVERA, J.M.: «La propuesta anticipada de convenio», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 3, 2005.

FRAU I GAIÀ, S.: *La calificación en el concurso de acreedores: una visión crítica*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

GADEA SOLER, E.: «Reapertura y conclusión del concurso por insuficiencia de masa en la proyectada reforma concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 15, Segundo semestre de 2011.

GALÁN RUIZ, J.: *La Responsabilidad Tributaria*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

GALAPERO FLORES, R.: «Responsabilidad tributaria subsidiaria por sucesión en la empresa. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 diciembre 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) PROV 2010, 17499)», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2010 (BIB 2010\598).

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 9.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1999.

GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002.

GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006 (BIB 2006\750).

- «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2006 (BIB 2006\1264).

GARCÍA VICENTE, J.: *Responsabilidad solidaria y el levantamiento del velo en la jurisdicción social*, 1.ª edic., Editorial J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2003.

GIL DEL CAMPO, M.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2007.

GIRON TENA, J.: *Derecho de sociedades: Tomo I. Parte General. Sociedades colectivas y comanditarias*, 1.ª edic., Editorial Madrid MCMLXXVI, Madrid, 1976.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, GARCÍA GÓMEZ DE MORA y ORTEGA CARBALLO: *Todo Sociedades*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2013.

GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2002.

- «La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18, 2012.

- «Responsabilidad tributaria y sanciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, parte Estudio, 1.999 (BIB 1999\1155).

GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de deudas tributarias*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

HUALDE LÓPEZ, I.: *La fase de liquidación en el proceso concursal: apertura, efectos y operaciones de liquidación*, 2.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

HURTADO COBLES, J.: *El levantamiento del velo y los grupos de empresas*, 1.ª edic., Editorial Bosch, Barcelona, 2005.

- *La doctrina del levantamiento del velo societario en España e Hispanoamérica*, 1.ª edic., Editorial Atelier, Barcelona, 2008.

- *La doctrina del levantamiento del velo societario: Estudio práctico sobre su aplicación por los tribunales españoles*, 1.ª edic., Editorial Atelier, Barcelona, 2000.

JAÉN VALLEJO, M.: «Principio constitucional “non bis in idem”», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 584, 2003 (BIB 2003\876).

LAMOCA ARENILLAS, A.: «Responsabilidad tributaria (práctica administrativa)», *Revista de información fiscal*, núm. 107, 2012.

LEZCANO ARTAL, A.: «Suspensión sin garantías en determinados supuestos de derivación de responsabilidad tributaria», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 247, 2011.

LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, 1.ª

edic., Coedición de la Universidad Carlos III de Madrid y el Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: *Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades 2006*, 1.ª edic., Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2006.

LOZANO SERRANO, C.: «La prescripción de la responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17, 2012 (BIB 2012\2998).

MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: «El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009.

- «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 7, 2009 (BIB 2009\248).

MALVÁREZ PASCUAL, L.A. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *Revista técnica tributaria*, núm. 79, 2007.

MARTÍNEZ DE MORENTIN LLAMAS, M.L.: *Régimen jurídico de las presunciones*, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2007.

MARTÍNEZ ESCRIBANO, C.: «La prelación de créditos tributarios en el concurso (un intento de coordinación entre la normativa tributaria y la Ley Concursal)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 7, 2006 (BIB 2005\2490).

MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

- «Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 15 – 16, 2008.

MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA y ALMUDÍ CID: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 11.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2015.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J.M.: «Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 65, 2007.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 4.^a edic., Editorial Iustel, Madrid, 2007.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.

MARTÍN QUERALT, J.: «El derecho de defensa en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015.

MARTÍN QUERALT, J. y GARCÍA MORENO, V.A.: «Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (I)», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 34, 2013.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.^a edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2015.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO: *Derecho Tributario*, 10.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, 1.^a edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1994.

- «Los responsables tributarios: Aspectos generales», *Hacienda Canaria*, núm. 10, 2004.

MEDINA CEPERO, J.R. y KOSSEVA ANGELOVA, A.: «Obligados tributarios. Responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas. Aplicación de la teoría del “levantamiento del velo”», *Repertorio de Jurisprudencia*, núm. 27, 2003 (BIB 2003\1485).

MENESES VADILLO, A.: «Doctrina del levantamiento del velo: precisiones sobre la ficción y el fin fraudulento en atención a la empresa familiar», *Cuadernos de derecho y comercio*, núm. 36, 2001.

MERINO GUERRA, C.L.: «La doctrina del “levantamiento del velo”», *Economist & Jurist*, núm. 81, 2004.

MERINO JARA, I.: «Acerca de la responsabilidad tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 24, 2006.

MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.: *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias*, 1.ª edic., Editorial CISS, Valencia, 2005.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «La responsabilidad tributaria y la doctrina del “levantamiento del velo”», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 198, 2007.

MORENO CATENA, V.: «Sobre el derecho de defensa: cuestiones generales», *Teoría y Derecho: Revista de Pensamiento Jurídico*, núm. 8, 2010.

MOYANO VITAL, J.M.: «Caducidad y prescripción en el orden tributario», *Economist & Jurist*, núm. 166, 2012.

MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal: Parte especial*, 15.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.

MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho Penal: parte general*, 8.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.

MUÑOZ SABATÉ, L.: *Curso Superior de Probática Judicial: Cómo probar los hechos en el proceso*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2012.

NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, 1.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2006.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, 1.ª edic., Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2002.

ORTIZ VAAMONDE, S.: *El levantamiento del velo en el Derecho Administrativo: Régimen de contratación de los entes instrumentales de la Administración, entre sí y con terceros*, 1.ª edic., Editorial La Ley, Madrid, 2004.

PECES-BARBA, G.: *Los valores superiores*, 1.ª edic. reimp., Editorial Tecnos, Madrid, 1986.

PÉREZ BERNABEU, B.: «Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria», *Revista de Información Fiscal*, núm. 110, 2012.

PÉREZ LUÑO, A.E.: *La seguridad jurídica*, 1.^a edic., Editorial Ariel, Barcelona, 1991.

PÉREZ NIETO, R.: «Dos temas abiertos de derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoincriminarse y sus límites», *Tribuna fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 234, 2010.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 25.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

- «El privilegio general de los créditos tributarios (según la “interpretación auténtica” contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\2).

- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, 1.^a edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

PÉREZ ROYO, J.: *Curso de Derecho Constitucional*, 13.^a edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2012.

PINTÓ RUIZ, J.J.: «La defensa frente a la invocación de la doctrina del levantamiento del velo», *Economist & Jurist*, núm. 27, 1997.

PITA GRANDAL, A.M. y RUIZ HIDALGO, C.: «El crédito tributario en la ley concursal y las técnicas de resolución de conflictos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 70, 2005.

PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Posibilidades de defensa que ofrecen los principios en los procedimientos sancionadores tributarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 58, 2008.

PULGAR EZQUERRA, J.: *El concurso de acreedores: la declaración*, 1.^a edic., Editorial La Ley, Madrid, 2009.

RANCAÑO MARTÍN, M.A.: «El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 16, 2014 (BIB 2014\3278).

ROCA DE AGAPITO, L.: «Los delitos de alzamiento de bienes: (examen de los artículos 257 y 258 del Código Penal)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 22, 2011.

RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2005 (BIB 2005\1156).

ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F.: *Responsables y Responsabilidad Tributaria*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2009.

RUIZ HIDALGO, C.: «La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109, 2015.

- «La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2013 (BIB 2013\94).

- «La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2011 (BIB 2011\79).

- *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 1.ª edic., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1979.

SÁNCHEZ CALERO, F.: *Principios de Derecho Mercantil*, 14.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.

- *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006.

- *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria: perspectiva punitiva y garantista*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ LINDE, M.: «El efecto de cosa juzgada en la sentencia resolutoria de los incidentes concursales», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 20, 2014 (BIB 2014\486).

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: «Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incluidos en la Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Gaceta Fiscal*, núm. 329, 2013.

SÁNCHEZ PINO, A.J.: «Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 10, Primer semestre de 2009.

- «El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 20, 2012 (BIB 2012\3324).

- «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 8, 2004 (BIB 2004\416).

SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Madrid, 2008.

- «El levantamiento del velo en el ámbito tributario: algo más que dos letras finales en el primer apartado de un precepto de la Ley 58/2003», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 327, 2010.

- «El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 271, 1, 2005.

- «La responsabilidad tributaria tras la Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 363, 2013.

- «La responsabilidad tributaria: un potente instrumento administrativo de lucha contra el fraude recaudatorio», *Carta Tributaria: Monografías*, núm. 3, 2010.

- «Reubicando la declaración de fallido», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 274, 2014.

SANZ CLAVIJO, A.: «La responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación: cuestiones problemáticas y aspectos prácticos», *Caceta Fiscal*, núm. 248, 2005.

SARAZÁ JIMENA, R.: «El convenio del concurso, una visión judicial», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 2, 2005.

SENENT MARTÍNEZ, S.: «Concurso sin masa y protección de los consumidores», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 15, Segundo semestre de 2011.

SEOANE SPIEGELBERG, J.L.: «El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la Responsabilidad Civil», *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, núm. 42, 2012.

SERICK, R.: *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: el abuso de derecho por medio de la persona jurídica*, prólogo de POLO, trad. esp. PUIG BRUTAU, 1.^a edic., Editorial Ariel, Barcelona, 1958.

SIMÓN ACOSTA, E.: «Responsabilidad tributaria de administradores tras su cese en el cargo», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 88, 2014 (BIB 2014\2066).

- «Responsabilidad tributaria de quienes encargan obras o servicios», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 636, 2004 (BIB 2004/1624).

TOMÉ TAMAME, J.C.: «La cosa juzgada formal y la cosa juzgada material», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 5951, 2004.

TOVAR SABIO, V.: «La repercusión de la responsabilidad de la persona jurídica en la persona física», *Economist & Jurist*, núm. 182, 2014.

VICENTE CLEMENTE: «La responsabilidad tributaria en la contratación: perspectiva actual», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\136).

VILLAROIG MOYA, R.: «Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 11, 2004 (BIB 2004\1604).

VV AA: *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

- *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, 3.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

- *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, 1.^a edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- *Derecho Civil. Derecho de obligaciones y contratos*, 1.^a edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

- *Derecho Constitucional: El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos*, vol. I, 9.^a edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.

- *Derecho Mercantil II*, 12.^a edic., Editorial Ariel, Barcelona, 2008.

- *Derecho Penal. Parte general. Introducción. Teoría jurídica del delito*, 1.^a edic., Editorial Comares, Granada, 2013.

- *Diccionario Básico Jurídico*, 5.^a edic., Editorial Comares, Granada. 1997.

- *Diccionario Jurídico*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.

- *El concurso de acreedores: Adaptado a la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal*, 1.^a edic., Editorial La Ley, Madrid, 2012.

- *El Patrimonio Familiar, Profesional y Empresarial. Sus Protocolos: Constitución, Gestión, Responsabilidad y Tributación*, t. VII, 1.^a edic., Editorial Bosh, Barcelona, 2005.

- *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, 1.^a edic., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005.

- *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, 1.^a edic., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

- *Los Principios Jurídicos del Derecho Administrativo*, 1.^a edic., Editorial La Ley, Madrid, 2010.

- *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

- *Memento Práctico Fiscal 2012*, 1.^a edic., Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2012.

- *Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2007-2008*, 1.^a edic., Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2006.

- *Todo Procedimiento Tributario 2013-2014*, 1.^a edic., Editorial Ciss, Madrid, 2013.

YÁÑIZ ÁLVAREZ DE EULATE, F. y RIVERO CRESPO, J.: «Nuevas cláusulas antielusión», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (BIB 2006\834), núm. 6/2006.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y “levantamiento del velo” en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 85, 1997.

ZORNOZA PÉREZ, J.: «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», *Derecho de los negocios*, núm. 136, Enero 2002.