

DOCUMENTOS

**LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA
LEY 36/2006 DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE
FISCAL EN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA:
LEVANTAMIENTO DEL VELO^(*)**

Autor: *Santos de Gandarillas Martos*^(a)
Universidad Autónoma de Madrid

DOC. N.º 26/07

(*) Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación SEJ2006-11841, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia y el FEDER

(a) Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Autónoma de Madrid



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. BREVE REFERENCIA A LA REGULACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD EN LA LGT 58/2003
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Breve referencia a la regulación de la responsabilidad en la LGT 58/2003
3. JUSTIFICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN
4. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 36/2006 DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD
5. MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA
 - 5.a. Extensión a las sanciones
 - 5.b. Extensión a los recargos e intereses de demora del periodo ejecutivo
6. MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA
 - 6.a. Breve referencia al origen y evolución de la doctrina del levantamiento del velo
 - 6.b. Recepción de la teoría del levantamiento del velo por nuestro tribunal supremo
 - 6.c. Regulación del levantamiento del velo en la ley de prevención del fraude fiscal
7. MODIFICACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD
 - 7.a. Regla general: motivos de impugnación de la declaración de responsabilidad
 - 7.b. Restricción en el supuesto del art. 42.2 de la LGT
8. MODIFICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL DERECHO SANCIONADOR
9. APLICACIÓN TEMPORAL

1. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones que más ha preocupado a la Administración tributaria durante los últimos tiempos, ha sido la lucha contra el llamado “Fraude Fiscal”, como lo pone de manifiesto (al menos por su extensión y detalle) en actual “Plan de Prevención del Fraude Fiscal”.

Reconociendo los escasos frutos de los anteriores planes elaborados por la Agencia Tributaria (en 1994 y 1996, sin perjuicio de planificaciones estratégicas para los ejercicios de 1999 a 2002), se intenta que el nuevo documento sea una eficaz herramienta estratégica dirigida a los incumplidores de los intereses de la Hacienda Pública. Los que, en contra de la mayoría, incumplen con sus obligaciones fiscales, no sólo provocan una merma de los ingresos públicos, sino que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores, e introducen un factor de competencia desleal en la economía española.

En este marco de actuación, ha visto la luz la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a prevenirlo y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan, para cuya concreción se hacen necesarias, a juicio de la Administración, las reformas introducidas.

La variedad de normas jurídicas e Impuestos afectados por la reformas es múltiple. Ley General Tributaria 58/2003, pese a su bisoñez y escaso tiempo de rodaje, también se ha visto afectada, pese a que ni la realidad social, económica, cultural o fiscal en que se publicó, haya sufrido cambio alguno, lo que dificulta la justificación de tan tempranos cambios en un texto legal con vocación de Código.

Por otro lado no todas las modificaciones que ha llevado a cabo la Ley 36/2006 en la LGT tienen el mismo calado ni naturaleza. La reforma no ha supuesto sólo un endurecimiento de ciertas normas de cara al contribuyente, como podría pensarse en un principio. La propia exposición de motivos de la Ley “se recogen un conjunto de medidas tendentes a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, con remoción de los obstáculos procedimentales que pudieran perjudicar la eficacia de la respuesta al fenómeno del fraude...”, mientras que otras pretenden reducir la litigiosidad (como la modificación de las actas con acuerdo), o facilitar al sujeto pasivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias (como en la modificación introducidas con los recargos por ingresos extemporáneos). Sin embargo, el objeto de presente trabajo queda limitado a una somera valoración de las novedades que en materia de responsabilidad tributaria introduce la Ley de Prevención del Fraude Fiscal, deteniéndonos en lo que constituye, en el plano legislativo, una regulación sin precedentes en derecho tributario: la institución del levantamiento del velo de la persona jurídica.

2. MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

2.1. Introducción

Al enfrentarnos al estudio de la responsabilidad tributaria nos encontramos con una aparente contradicción, por un lado es posiblemente una de las instituciones que más atención ha despertado para un importante sector de la doctrina tributaria, y por otro, una de las que mayores dificultades o contradicciones ha provocado a la hora de ser definida y analizada. La contradicción sólo es “aparente”, y lo que sí deja entrever la dedicación que ha tenido, es la enorme trascendencia que la institución supone en el Derecho tributario.

El problema se entronca no ya en el Derecho tributario, sino en la misma raíz de la Teoría General del Derecho, que ha atribuido diferentes acepciones y significados al concepto de respon-



sable. Dentro de la relación obligacional más sencilla, en la que distinguimos sujeto activo o acreedor frente a sujeto pasivo o deudor, y crédito frente a débito, el responsable ocuparía la posición de garante en el cumplimiento de la obligación, en el mismo plano o en un plano secundario respecto del obligado principal. Por lo tanto, la de garante parece ser la primera y principal función del responsable dentro del seno obligacional.

En la relación jurídico-tributaria¹, así lo advierte Sanz Encinar², confluyen en el responsable tributario diversos sentidos jurídicos del término. Cabe distinguir entre responsabilidad penal o sancionadora, en cuanto supone un reproche ante la culpable conducta por la que se viola el ordenamiento jurídico; responsabilidad civil subjetiva, contractual o extracontractual, en que el antijurídico y culpable; la responsabilidad civil objetiva, en que se prescinde de la culpabilidad del causante del daño, estableciéndose la obligación de reparación en fundamentos o motivos ajenos al elemento culpabilidad o negligencia. Según el citado autor, todo este tipo de supuestos de responsabilidad convergen en la tributaria, incluso en la forma de responsabilidad objetiva (a la vista de determinadas resoluciones y del tenor o interpretación literal del articulado de la Ley General Tributaria), con los matices que veremos a lo largo de la presente ponencia.

2.2. Breve referencia a la regulación de la responsabilidad en LA LGT 58/2003

La responsabilidad tributaria está actualmente regulada en los art. 41 a 43 de la LGT, en términos muy parecidos a la regulación de la anterior LGT de 1963³, artículos que deben ser completados con las normas procedimentales de los art. 174 a 176.

Pese a la línea esencialmente continuista con la redacción anterior, podemos destacar algunas importantes novedades que tienen trascendencia directa en la posterior modificación llevada a cabo por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal.

En primer lugar, se incluye como presupuesto de responsabilidad solidaria en el apartado art. 42.2:

- 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.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.” Con ello se equipara a la responsabilidad solidaria, el levantamiento de los embargos y garantías acordadas para garantizar el cobro del crédito tributario, supuesto que se contemplaba en el art. 131.5 de la anterior LGT como incidencia en la ejecución del cobro, por acciones u omisiones de personas que no habían tenido vinculación o relación jurídica alguna con el sujeto pasivo en el momento de la realización del hecho imponible.

La otra novedad digna de ser destacada y que tiene directa conexión, como veremos, con la reforma introducida por la Ley 36/20006, es la relativa al régimen sancionador en materia de responsabilidad. Por lo que a las sanciones se refiere, en el art. 41.3 de la Ley 58/2003, se consagra

¹ Herrera Molina trata esta cuestión en “Responsabilidad de los Administradores por actos ilícitos”. *Revista Técnica Tributaria* n.º 57, abril-junio 2002, AEAf, pág. 71 y ss.

² Autor citado en la anterior obra “El concepto jurídico de responsabilidad en la Teoría General del Derecho”. (*La responsabilidad en el Derecho*. Ed. a cargo de F. Pantaleón), Anuario de la Facultad de derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 4, 200 pág. 53.

³ Tras las reformas las llevadas a cabo por la 10/85 de 25 de abril, que dieron nueva redacción a los art. 38, 39 y 40, y la reforma de la Ley 25/95 de 20 de julio que dio nueva redacción al art. 37, pasando por las de las Leyes 60/69 y la 31/91, esta última añadió un quinto párrafo al art. 37.

el principio de exclusión de las sanciones “salvo las excepciones que en ésta u otra ley se establezcan”. La redacción puede parecer irrelevante ya que la redacción del art. 37.3 de la LGT de 1963 establecía un principio parecido pero de redacción más tajante y firme. Interpretado de manera aislada no ofrecía dudas sobre su alcance, al decir categóricamente que “La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con exclusión de las sanciones”.

La redacción casó mal con el art. 40.1, que permitía la extensión de la responsabilidad subsidiaria a los administradores de las personas jurídicas, por las infracciones que éstas pudieran cometer durante su mandato, por actos que dependieran del orbe de su decisión o función dentro de la entidad. Esto dio lugar a dos líneas jurisprudenciales claramente contrapuestas, la que consideraba que la redacción del art. 37.3 de la LGT era prioritaria en todo caso frente a la del art. 40.1, por lo que la responsabilidad bajo ningún concepto podía ser extendida a las sanciones⁴. Se consideraba que la introducción del párrafo tercero en el art. 37 por la Ley 25/95, suponía una contradicción con el art. 40.1 que, por decalage temporal de la reforma, debía ser interpretado a favor de la exclusión de las sanciones en todo caso. Otro sector⁵, interpretó la contradicción entre la redacción del art. 40.1 y el art. 37.3, como una excepción del primero a la regla general del segundo, estableciendo una conexión entre la intervención o participación del administrador-responsable en la comisión de la infracción por la entidad administrada. De esta manera se compaginaba el principio de personalidad e individualización de la pena que inspiraba la redacción del art. 37.3, con la finalidad de la responsabilidad como posición de garante frente al pago del crédito tributario.

Como señala Checa González⁶, recogiendo la opinión de un importante sector de la doctrina, “en los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad estuviese constituido por actos u omisiones ilícitas del responsable, éste sería el que respondiese de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida, no pudiendo ser de otra forma, puesto que dicha infracción se sanciona, desde luego, e independientemente del juego de la responsabilidad, esto es, aún en el hipotético caso de que el sujeto pasivo o el deudor principal hubiese satisfecho la deuda”.

Ésta parece ser la línea seguida por la vigente LGT, al vincular la posibilidad de ampliar el ámbito objetivo de la responsabilidad solidaria o subsidiaria a las sanciones, a la intervención, colaboración o participación que el responsable haya tenido en la comisión de la infracción, consagrándose el principio de culpabilidad. Veremos lo que ha ocurrido con las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal.

3. JUSTIFICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN

Si nos atenemos a la exposición de motivos de la Ley 36/2006, la justificación de la reforma en materia de responsabilidad tributaria es incompleta, se refiere a ella como estrategia de fraude en fase recaudatoria, como una medida anti abuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo.

Afirma que “esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria”, aunque como veremos más adelante, resulta más que discutible la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por la Administración en fase de recaudación, cuando pudo y debió aplicar medidas en la fase de determinación de la relación jurídico tributaria.

⁴ TSJ de Valencia de 1 de marzo de 2002, NFJ017908; 16 de mayo de 2003, NFJ016485; TSJ de Murcia de 15 de octubre de 2003, NFJ017142.

⁵ AN 5 de julio de 2004, NFJ018862; 13 de octubre de 2003, NFJ016931; TSJ de Madrid de 25 de febrero de 2004, NFJ018097, entre otras.

⁶ Checa González. *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006 de 29 de noviembre*. Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 39. Se remite a la opinión de Calvo Ortega y entre otros cita a Clavijo Hernández, Manrique de la Lara, Álvaro Martínez, Peña Alonso, Corchera Torres, Palas Tabeada, Pérez Royo F., Aguillo Avilés, Delgado García, González Ortiz, Carrasco Parrilla y Fuester Asencio.



Llama la atención que la exposición de motivos se refiera a esta medida anti abuso como arma eficaz para “reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema” y la contemple en la postrera intervención de los órganos de recaudación, cuando lo cierto es que si tan enquistadas están, deben ser fácilmente detectables o reconocibles, con lo cual bien podría haberse habilitado un previo control por los órganos encargados de la determinación de la deuda, si es que los arts. 15 y 16 de la LGT 2003, que regulan el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, no se consideraron por el Legislador armas suficientes para combatir el fraude.

También llama poderosamente la atención el pragmatismo con el que se justifica la introducción de la medida, atribuyéndose en virtud de la autotutela administrativa la competencia de una excepcional técnica de control del comportamiento y actuación de la persona jurídica raramente aplicada hasta la fecha sólo por los Tribunales de Justicia, debido al “retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa”. Debemos recordarle a la Administración que no es la única ni la más perjudicada como consecuencia del retraso en que puedan incurrir los órganos jurisdiccionales en resolver un litigio contencioso tributario. No es materia de esta ponencia, pero sería interesante comprobar las estadísticas sobre el retraso en la resolución de procedimientos administrativos tributarios (eso cuando hay resolución expresa), y la duración efectiva que pueden tener (plazos de prescripción e interrupciones incluidas), por causa imputable exclusivamente a la Administración, como para que justifique la reforma en el retraso judicial. Más le hubiera valido adoptar las medidas necesarias para paliar esa demora, en lugar de incrementar el ámbito una, ya de por sí, generosa autotutela.

Por lo que se refiere al resto de las modificaciones en materia de responsabilidad, la exposición de motivos es parca y poco esclarecedora, limitándose a señalar que “las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes”.

4. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 36/2006 DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD

Artículo 41. Responsabilidad tributaria

Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

Artículo 42. Responsables solidarios

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
- c) Las que sucedan por cualquier concepto en la 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 art. 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 art. 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.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, *en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidas el recargo y el interés de demora del periodo 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.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

Artículo 43. Responsables subsidiarios

1. 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 art. 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.
- b) Los administradores de hecho o de 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 hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.
- c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.



- d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del art. 79 de esta ley.
- e) Los agentes y comisionistas de aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.
- 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 u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el periodo de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f), o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas.

La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente.

- g) *Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.*
- h) *Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.*

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

2. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.

3. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el art. 176 de esta ley.

Artículo 174. Declaración de responsabilidad

1. 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.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. 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.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- 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.

5. 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*.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del art. 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del art. 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del periodo ejecutivo que proceda según el art. 28 de esta ley.

Para el mejor estudio de la reforma lo dividieron en tres apartados principales: modificación que afecta a la responsabilidad solidaria, modificación que afecta a la responsabilidad subsidiaria y modificación relativa al contenido de la impugnación (solidaria o subsidiaria) frente al acto de derivación de responsabilidad.

5. MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La reforma no amplía los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42 de la LGT, se limita a reconfigurar el ámbito objetivo de esta responsabilidad. Con la nueva redacción la responsabilidad se puede extender “en su caso” a las sanciones tributarias, recargos y a intereses de demora del periodo ejecutivo.

5.a. Extensión a las sanciones

La Ley de Prevención del Fraude ha aprovechado la puerta abierta que dejó la redacción de la LGT en materia de sanciones y responsabilidad. Frente a la tajante redacción del art. 37.3 de la anterior LGT en su redacción dada por la Ley 25/95, excluyendo la extensión a las sanciones, la vigente pese a establecer con carácter general su exclusión, permite que la Ley como excepción pueda extender la responsabilidad a las infracciones cometidas por el deudor principal. Esta vía ha sido aprovechada por la reforma que estamos comentando.

La extensión objetiva de las sanciones a estos cuatro supuestos de responsabilidad, nos alerta sobre la falta de concordancia entre los principios de personalidad y culpabilidad exigibles en derecho sancionador. El principio de culpabilidad en la imposición de las sanciones ha sido destacado por nuestra jurisprudencia en no pocas ocasiones; baste recordar entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2000⁷, “toda la materia relativa a infracciones tributarias, como

⁷ STS de 2 de diciembre de 2000, NFJ010558, que a su vez cita y se remite a las de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998 y 17 de mayo de 1999.

inscritas en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado”, y 8 de mayo de 2000⁸. Esto exige que en la imposición de cualquier sanción en vía administrativa (tributaria incluida), se respeten los principios informadores del orden penal, de personalidad de la pena y culpabilidad, como ha destacado el Tribunal Constitucional en sentencias 146/94⁹ y 219/88¹⁰.

Este estándar mínimo y exigible en la imposición de cualquier sanción sería difícil de justificar en la responsabilidad solidaria que se introduce en el art. 42.2 de la LGT, en la medida que el responsable nunca intervino ni directa ni indirectamente en el presupuesto de hecho de la norma por la que se le impuso la sanción al deudor tributario.

El elemento subjetivo de la justificación de la extensión de la sanción, no debería justificarse como parece hacerlo el Legislador, en la colaboración, en la ocultación y transmisión de bienes afectos al pago, en la culpa o negligencia en el cumplimiento de las órdenes de embargo o en la colaboración con el deudor para evitarlo, puesto que todas estas conductas son posteriores al nacimiento, exigencia e imposición de las sanciones a las que se extiende la responsabilidad.

Lo que sin duda sí podría ser sancionable, es la conducta del depositario de bienes afectos o embargados, por las acciones u omisiones que provocaran la imposibilidad total o parcial del cobro del crédito tributario o de la efectividad de sus garantías. Pero siempre se trataría de una infracción autónoma e independiente de la deuda tributaria objeto de la responsabilidad.

No pretendo afirmar que no cabe la extensión de las sanciones en los supuestos de responsabilidad solidaria, posibilidad a todas luces legal al amparo de la excepción contenida en el art. 41.4 con carácter general; sino que en toda exigencia de responsabilidad por sanción, al menos se debería garantizar y justificar la cuota parte de culpabilidad y personalidad, por acción u omisión en la comisión de la infracción le fuera imputable al responsable. Esta exigencia es del todo imposible con la modificación por la Ley y, sin embargo también debemos considerar proscrito de nuestro ordenamiento jurídico cualquier atisbo de responsabilidad objetiva en materia de derecho sancionador, como ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia de 26 de abril de 1990¹¹.

Creo que el problema parte de la indebida ubicación en los supuestos de responsabilidad solidaria llevada a cabo por la Ley 58/2003, de lo que sólo eran supuestos de regulación de garantías en el cobro del crédito tributario, en las que determinadas personas, por la especial vinculación que tenían con los bienes del deudor, perjudicaban por acción u omisión la posibilidad efectiva de su total realización. Al reubicarles dentro del orbe de la responsabilidad, como señala Navarro Egea¹², se pasa a aplicar a estas figuras todas las reglas comunes que, en materia de alcance, procedimiento para la declaración y posibilidades de recurso, reconoce la Ley a los responsables.

Luego a la espera de los pronunciamientos que los órganos jurisdiccionales hagan en un futuro de esta reforma, la técnica legislativa utilizada no puede merecer más censuras, ya que una vez más el Legislador ha procedido en contra de lo que con reiteración se ha venido acuñando, tanto desde la doctrina como desde la jurisprudencia, en materia de derecho sancionador. La configuración del art. 42.2 tras la reforma, creo que planteará problemas interpretativos de incierta solución.

Lo que sería perfectamente razonable es que el Legislador sacara del alcance de la responsabilidad a las sanciones cometidas por el deudor principal, sin perjuicio de imponer al responsable solidario del art. 42.2 de la Ley, la sanción correspondiente por las acciones, omisiones o connivencias que perjudicaran el cobro de la deuda tributaria. Además, por la conducta del depositario, su actuación encajaría sin dificultad alguna en una infracción especialmente tipificada para la oca-

⁸ STS de 8 de mayo de 2000, NFJ009720.

⁹ EDJ 1994/4271, TC Sala 1.ª, S 12-5-1994, n.º 146/1994, rec. 1791/1989.

¹⁰ EDJ 1988/535 TC Sala 2.ª, S 22-11-1988, n.º 219/1988, rec. 784/1987.

¹¹ EDJ 1990/4435, TC Pleno, S 26-4-1990, n.º 76/1990, rec. 695/1985 toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 CE rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción.

¹² Navarro Egea. *El responsable tributario, Tributación Práctica*. IUSTEL, Madrid, 2006, pág. 106.

sión. De esta manera, la declaración de responsabilidad, al no incluir las sanciones impuestas al deudor original, sería respetuosa con el principio de culpabilidad y personalidad; y al mismo tiempo se podría sancionar al responsable que incurriera en la infracción tipificada, que se impondría dentro del procedimiento señalado al efecto, cumpliendo los requisitos de motivación, culpabilidad e individualización. Incluso, y dependiendo del importe de la sanción impuesta al responsable, en función de los criterios de graduación que se establecieran, el resultado final de la cantidad a ingresar en el erario público podría coincidir con la deuda tributaria y la sanción impuesta en su momento al deudor principal.

5.b. Extensión a los recargos e intereses de demora del periodo ejecutivo

El art. 37 de la LGT tras la reforma de la Ley 25/95, estableció que el recargo de apremio sólo era exigible cuando el responsable no hubiese realizado el pago en el periodo voluntario de pago que se le concedía al efecto, y sin distinguir entre solidario y subsidiario. Ello era debido a que la deuda del responsable era otra nueva y distinta de la del deudor principal, que nacía con la declaración de responsabilidad, previa audiencia del interesado, para cuyo pago se reponía la deuda de la que traía causa en periodo voluntario, sin que tuviera que soportar los incumplimientos temporales del pago imputables a otro.

En contra de la claridad con la que se regulaba la no exigencia del recargo de apremio al responsable, el Legislador guardó silencio respecto de otros elementos de la deuda tributaria, concretamente nada se decía respecto de los intereses de demora.

La omisión podía hacernos pensar que la responsabilidad sí alcanza el interés de demora, ya que si el Legislador hubiera querido excluirlos lo hubiese hecho con la misma precisión con que se refirió a las sanciones y el recargo de apremio. En esta línea se ha pronunciado el TEAC en resolución de 17 de mayo de 2006, STSJ de Canarias de 27 de abril de 2006 y SAN de mayo de 2005¹³, entre otras.

Sin embargo, un sector de la doctrina no se mostró conforme con esta interpretación¹⁴. Simón Acosta, Pérez Royo y Aguallo Avilés, comparten la idea de que sólo debería exigirse al responsable aquello que le era directamente atribuible.

La Ley 58/2003 en su art. 41.3, regulador en general de la responsabilidad tributaria, estableció que “La responsabilidad alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos en intereses que procedan”. La nueva Ley parece decantarse por esta línea doctrinal, ya que al responsable sólo le alcanza la deuda originaria repuesta en periodo voluntario, permitiéndole el pago sin recargo ni intereses moratorios. Sólo cuando haya concluido el periodo voluntario de pago sin que el importe se hubiera hecho efectivo, se le podrán exigir los intereses y recargos que procedan. Cabe preguntarse al excluirse el interés, es si el Legislador ha variado la finalidad meramente retributiva del interés de demora, introduciendo ciertos elementos culpabilísticos en el retraso del pago, contrariamente a lo establecido por el Tribunal Supremo en la conocida sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997¹⁵, introduciendo cierta connotación culpabilista.

La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal ha modificado, sustancialmente el concepto inicial de la Ley de 2003 al incluir en su apartado 3 del art. 41 la salvedad a la exclusión de los intereses y recargos en los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2.

En consecuencia, en estos casos la declaración de responsabilidad solidaria del apartado 2 del art. 42, alcanza tanto al interés de demora del art. 26, a los eventuales recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del art. 27, así como a los recargos de periodo ejecutivo del art. 28.

¹³ NFJ023883, TEAC 17 de mayo de 2006; NFJ024164, STSJ de Canarias de 27 de abril de 2006 y NFJ021191, SAN de 30 de mayo de 2005.

¹⁴ Simón Acosta *Cuestiones tributarias prácticas*. AA.VV. La Ley 2.ª Edición Madrid 1990, Pérez Royo y Aguallo Avilés, *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Aranzadi. Pamplona 1996.; autores citados por Checa González en la ob. cit. pág. 42.

¹⁵ NFJ006713, STS de 28 de noviembre de 1997.



6. MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

Quizás, de todas las modificaciones introducidas por la Ley de Prevención de Fraude, la que más ha llamado la atención y suscitado mayor polémica ha sido la redacción de los nuevos apartados g) y h) del art. 43, artículo dedicado a los responsables subsidiarios:

- “g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.
- h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.”. Lo que ha introducido la reforma en el texto legal es la doctrina del “levantamiento del velo de la personalidad jurídica”, expresión forense del inglés *lifting or piercing the corporate veil*.

6.a. Breve referencia al origen y evolución de la doctrina del levantamiento del velo

El desarrollo y estadio alcanzado por la economía moderna sería impensable sin el paso del empresario individual al de empresa como entidad o persona jurídica. Como señala Uría¹⁶, “a medida que la economía se racionaliza y se amplía progresivamente el ámbito espacial de esa actividad, las fuerzas aisladas de esos empresarios van resultando impotentes para conjugar y mover el conjunto instrumental de elementos heterogéneos que requieren la explotación de una empresa y para asumir los riesgos cada día mayores que implica el ejercicio del comercio en gran escala”. La persona jurídica, y en concreto la sociedad anónima o de responsabilidad limitada, es pieza clave para comprender el desarrollo industrial, empresarial, comercial y mercantil.

Indica Balbó Roda¹⁷, que la concesión a estas compañías del privilegio de la responsabilidad limitada de sus socios al importe de sus participaciones sociales respecto de las deudas de la compañía, permitió su expansión así como la asunción de riesgos que, de otro modo, no se hubieran podido correr. Sin embargo el afianzamiento de una concepción excesivamente formalista¹⁸ y el dogma del “hermetismo” de la persona jurídica, va a ser el presupuesto fundamental de la crisis de la propia institución. Su utilización meramente formal para otros fines privativos de las personas que la integran y distintos de la realidad social para la que nació, ha dado pie a doctrinas que, como la del levantamiento del velo, pretenden corregir los abusos en la utilización de las ventajas de la limitación de la responsabilidad.

Los orígenes de la teoría del levantamiento del velo están en el derecho de *Common Law*, y más concretamente en Derecho de los Estados Unidos de América¹⁹. El primer caso del que se tiene constancia en los tribunales es de 1809 *Bank of de United States vs. Deveaux*. El Tribunal Supremo de los Estados Unidos había proclamado desde sus comienzos que una “reunión de varias personas, es invisible, inmortal y su existencia sólo descansa en su reconocimiento por la Ley”. Por

¹⁶ Uría R. *Derecho Mercantil*. Marcial Pons, decimoquinta edición, Madrid 1988, pág.125.

¹⁷ Balbó Roda. *Levantamiento del Velo y Persona Jurídica en el Derecho Privado Español*. Aranzadi, 1996; pág. 31.

¹⁸ Balbó Roda, *ob. cit.* pág. 24.

¹⁹ Balbó Roda, *ob. cit.* pág. 137.

este motivo no podía ser considerado ciudadano de un Estado. La Constitución Federal en su art. 3 limitaba la jurisdicción de los tribunales federales a las controversias de los ciudadanos de los diferentes Estados. En el citado caso, el juez Marshall y con el fin de preservar la jurisdicción de los tribunales federales sobre las sociedades, se vio obligado a mirar más allá de la entidad y examinar el carácter de las personas que componían la sociedad. Por ello, si a lo que había que atender en el litigio en materia de sociedades era a los socios que la componían, cuando estos fueran ciudadanos de diversos Estados, la competencia se atribuiría a un juez federal.

El origen tiene un carácter esencialmente procesal, sin embargo, a partir de este momento los casos de *desregard of the legal entity* fueron cada vez más frecuentes en los tribunales, quienes basándose en los poderes de equidad, fueron más allá de la forma y limitación societaria para evitar la elusión de la ley o cometer fraude.

El origen británico, pese a que inicialmente tuvo un menor desarrollo doctrinal que en los Estados Unidos, lo tenemos en el caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd*²⁰ de 1897. Aarón Salomon se había dedicado durante años a la trata de piel y manufactura de botas. Decidió constituir una sociedad que adquiriese su negocio, formada por él y otros seis miembros de su familia que tenían una sola acción. Vendió el negocio a la sociedad de la que él y dos de sus hijos eran administradores. El negocio no prosperó y la sociedad fue liquidada excediendo el pasivo al activo. El liquidador alegó que en realidad era todavía de Salomon, y que la sociedad sólo era una forma de limitar su responsabilidad. El juez Vaughan Williams aceptó este planteamiento; sostuvo que los suscriptores del negocio fundacional distintos de Salomon eran meros testaferros, y que el único propósito de Salomon al formar la sociedad era usarla como “agente” que hiciera negocios por él.

Una de las particularidades del derecho anglosajón es que legalmente se ha reconocido la excepción al principio de personalidad jurídica separada. En el art. 24 de la Companies Act de 1985, si una sociedad se mantenía durante más de seis meses con menos de dos socios, cualquier persona que fuera socia después de este periodo de tiempo podía ser considerada responsable solidaria con la sociedad por las deudas contraídas durante ese tiempo. Texto legal vigente hasta la publicación el 15 de julio de 1992 de las normas contenidas en la Companies (Single Members Private Limited Companies) Regulation 1992, por la que se incorpora al derecho británico la Directiva 89/667 de la CEE, relativa a las sociedades de capital unipersonal.

En el derecho continental la penetración de la teoría del levantamiento del velo fue debida esencialmente a la obra del alemán Serik, quien analiza la teoría elaborada años atrás por la jurisprudencia norteamericana, obra que supuso la reacción de algunos juristas europeos como el italiano Ascarelli, firme en su posición normativista de la persona jurídica.

En España, pese a que la creación norteamericana ya había sido avanzada por trabajos De Cossio y De Castro, fue con la traducción de Puig Brutau²¹ de la obra de Serik, cuando se tuvo un mayor conocimiento.

6.b. Recepción de la teoría del levantamiento del velo por nuestro tribunal supremo

No podemos afirmar que el Tribunal Supremo haya sido pionero en la recepción, aceptación y aplicación de la teoría del levantamiento del velo.

En un principio, lo que en otros países y para resolución de situaciones de abuso o fraude de la persona jurídica, se calificaba generalmente con la denominación del levantamiento del velo, el Tribunal Supremo lo resolvió con la llamada “doctrina de terceros”²². Terceros se consideraba a quien no había asumido la posición de parte en un determinado contrato o acto, con lo cual su situación podía variar sustancialmente dependiendo de la de la naturaleza jurídica del acto o contrato en cuestión. El Tribunal Supremo se cuestionó en los primeros casos que se le plantearon, si una sociedad concebida como persona jurídica podía ser considerada tercero respecto de actos, derechos o si-

²⁰ Balbó Roda, *ob. cit.* págs. 110 y 111.

²¹ Puig Brutau; traducción de la obra de Serik *Apariencia y realidad de la sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la persona jurídica.*

²² Balbó Roda, *ob. cit.* pág. 199 y ss.

tuaciones en que esta calificación debiera, en principio, aplicársele a los socios. Del mismo modo se aplicó la consideración del socio como tercero frente a la sociedad. La primera sentencia en la que se planteó esta teoría fue la de 7 de junio de 1927, en la que se negó la condición de tercero a una sociedad familiar constituida para incumplir la obligación de pago derivada de la ejecución de un laudo. Otras sentencias fueron las de 8 de octubre de 1929, 12 de diciembre de 1950, 20 de enero de 1952, 22 de junio de 1956, 5 de mayo de 1958, 30 de abril de 1959, 21 de febrero de 1969, estas dos últimas consideradas como los antecedentes más claros de la posterior aplicación de la teoría del levantamiento del velo.

La primera sentencia en la que se recoge directamente la teoría es la de 28 de mayo de 1984. Más de un siglo de diferencia con respecto a las primeras sentencias anglosajonas y norteamericanas, tardó nuestro Tribunal Supremo en aplicar sin rodeos la doctrina del levantamiento del velo, o como dice la sentencia, “investigar el fondo real de la persona jurídica sin detenerse en la forma”.

Sorprendentemente, la primera vez que el Supremo admitió esta teoría no fue en los términos que inicialmente se había planteado, como medio para evitar situaciones de abuso o fraude, amparándose los socios en la limitada responsabilidad de la entidad, sino para aplicar un supuesto de responsabilidad extracontractual de la sociedad prestataria de un servicio público al Ayuntamiento titular del mismo. El origen del litigio parte de una acción de 1902 dirigido contra el Ayuntamiento de Palma por las filtraciones de agua sufridas por un edificio como consecuencia de la rotura de una canalización. La propietaria de los apartamentos demandó a la Corporación Local, previa reclamación administrativa, quien alegó falta de legitimación pasiva por tener contratado el abastecimiento de aguas con una empresa con personalidad jurídica propia. Basándose en esta alegación, la propietaria dedujo demanda contra la sociedad pidiendo la acumulación de autos. El Juzgado desestimó ambas pretensiones, pero la Audiencia, tras confirmar la absolución al Ayuntamiento, estimó la pretensión contra la sociedad, rechazando su alegación de prescripción. Acudió ante el Tribunal Supremo la entidad privada, alegando que la reclamación dirigida al Ayuntamiento no podía interrumpir la prescripción frente a ella, ya que tenía personalidad jurídica propia distinta del Ayuntamiento y no existía responsabilidad solidaria entres ambas entidades privada y pública.

El Tribunal Supremo consideró 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 (arts. 1.º1 y 9.º3), se ha decidido prudencialmente y según los casos y circunstancias, por aplicar por *vía de equidad, y acogimiento del principio de buena fe (art. 7.º1, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el «substratum» personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esta ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (art. 6.º4 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 (art. 7.º2 del Código Civil) en daño ajeno o de «los derecho de los demás» (art. 10 de la Constitución) o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un ejercicio antisocial de su derecho (art. 7.2.2 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 la sociedad anónima sujeta al Derecho privado, sino sólo constatar, a los efectos del tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cuál sea la auténtica y «constitutiva» personalidad social y económica de la misma, el sustrato 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 los testaferros o de otra sociedad», según la doctrina patria.*

Que también en el ámbito del Derecho administrativo, cuando se habla de los «entes públicos» o de gestión *mutatis mutandis*, a los que se reviste de una forma jurídica perteneciente al Derecho privado (sociedades anónimas, por ejemplo), según se señala por autorizada doctrina, no se hace sino utilizar una técnica ofrecida por ese Derecho de modo instrumental del uso de un procedimiento en el que la sociedad aparece como una simple forma para encubrir la creación de un ente

filial puro y simple, externamente regida por el Derecho privado, pero en realidad –intermitentemente– de la pertenencia de la Administración tal como en el caso del recurso ocurre y se declara por la sentencia de instancia, en el que, según el contrato, el Ayuntamiento es órgano de la Sociedad municipal y el Alcalde su Presidente del Consejo es decir con el poder, siquiera compartido, de gestión de la entidad, circunstancia más que suficiente para no considerar tercero o extraño al Ayuntamiento con respecto a la sociedad municipal demandada y, consecuentemente, bastante para llegar a la misma conclusión que la sentencia impugnada, es decir, que la interpelación hecha al Municipio vale para la sociedad como órgano integrante de ésta y que ésta ni puede ni debe pretender escapar de sus efectos, determinados en el artículo 1973 del Código Civil, por consiguiente violado”.

Lo más sorprendente de esta sentencia, es que siendo el primer precedente directo de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por nuestra jurisprudencia, lo fuera para en materia de responsabilidad extracontractual, y a los solos efectos de valorar el alcance de los actos interruptivos de la prescripción. Sin embargo, pese a admitir que la reclamación previa al Ayuntamiento tenía alcance interruptivo de cara la sociedad gestora del servicio público, entidad de derecho privado, no admitió la responsabilidad solidaria tanto de la Corporación Local como de la sociedad, confirmando la condena de ésta última.

Por lo que se refiere al orden contencioso, y más concretamente al contencioso tributario, primera referencia de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, lo contemplamos en la STS de 19 de abril de 2004²³. Esta resolución distingue entre los que considera actos jurídicos realizados con la finalidad de eludir la liquidación o determinación de obligaciones tributarias, y “la utilización o interposición de sociedades, en la fase de liquidación de los tributos, principalmente para eludir la relación personal con el hecho imponible, reteniendo, por ejemplo: los beneficios obtenidos por la sociedad, sin distribuirlos a los socios, o evitando la imputación de los rendimientos procedentes de elementos patrimoniales a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e incluso para eludir el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la transmisión de las acciones o participaciones sociales, en lugar de los bienes inmuebles, y así numerosísimos ejemplos, incluso muy sofisticados de la utilización de las sociedades”, constituida con idéntica finalidad de elusión de la determinación de la deuda o su pago.

El supuesto de hecho era el siguiente: se trataba de una sucesión empresarial en la que una persona física, administrador y socio mayoritario al 99% de una sociedad, procede a constituir una nueva sociedad a la que se aportan todos los activos de la sociedad anterior y en la que se produce un auténtico supuesto de sucesión empresarial de los referidos en el apartado 1 del artículo 72 de la LGT.

La Administración tributaria procedió a incoar actas de inspección a la primera sociedad, que no fueran satisfechas en periodo voluntario y que pasaron a ser exigidas por el procedimiento de apremio, durante el cual la Dependencia de Recaudación competente procedió a declarar la responsabilidad por sucesión empresarial de la nueva sociedad continuadora del negocio, a la que se exigió directamente por el procedimiento de apremio, la deuda correspondiente a las citadas actas de inspección.

La impugnación en vía administrativa fue desestimada. En sede contenciosa administrativa la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional estimó el recurso contencioso-administrativo, considerando que era preceptiva la previa declaración de fallido del deudor principal y de concesión de un plazo voluntario de pago posterior a la declaración de responsabilidad para el sucesor. Además, consideró (aplicando la doctrina del Tribunal Supremo) que la sucesión empresarial daba lugar a un supuesto de responsabilidad subsidiaria y no solidaria, con anulación del precepto correspondiente del Reglamento General de Recaudación.

Fue la Administración la que en sede casacional alegó la doctrina del levantamiento del velo para justificar la responsabilidad de la segunda sociedad.

El Tribunal Supremo admitió el planteamiento de la sentencia de instancia, calificando el hecho como un supuesto de sucesión de empresa. Entendió que entre las dos entidades creadas por el administrador de las mismas se produjo una sucesión total en activos, empleados y negocios, ya que incluso ambas entidades operaron sucesivamente para un único cliente.

²³ Id. Cendoj: 28079130022003100234. STS de 19 de abril de 2004, rec. 5327/1998.

También consideró que las deudas por el Impuesto sobre Sociedades debían incluirse en el supuesto de responsabilidad por sucesión empresarial, puesto que se trataba de deudas indudablemente ligadas al ejercicio de la actividad, y eran objeto de sucesión para el continuador en la actividad de conformidad con los términos del art. 72.1 de la LGT.

También compartió con la Audiencia Nacional la exigencia de la previa declaración de fallido del deudor principal y concesión de pago en periodo voluntario al responsable. Sobre este aspecto, no tiene más remedio que admitir, por pura congruencia con su anterior doctrina que, en el supuesto establecido en el artículo 72 de la LGT, eran exigibles ambos requisitos en la medida en que la propia Ley establecía que los supuestos de responsabilidad, en los que la Ley no fijara el carácter de solidaria, solamente podían tener carácter de responsabilidad subsidiaria y exigían la previa declaración de fallido del deudor principal y la concesión de un plazo voluntario de pago al sucesor.

Tal coincidencia con la sentencia hubiera determinado sin duda la desestimación del recurso y, sin embargo, fue estimatorio de las pretensiones de la Administración recurrente por la aplicación, por primera vez en sede contencioso tributaria, de la doctrina del levantamiento del velo. El Tribunal Supremo llegó a la conclusión de que no se trataba de verdadero supuesto de responsabilidad por sucesión empresarial, sino de utilización abusiva de la personalidad jurídica de las entidades creadas por el administrador de las mismas, que se «esconde» detrás de ambas sociedades para ocultar que el verdadero gestor del negocio es él, y que el responsable del mismo y de las deudas tributarias generadas por él también es el administrador y socio mayoritario de ambas entidades. Esta doctrina se ampara en el principio de buena fe y en tratar de impedir el abuso del Derecho por parte de los que quieren servirse de la instrumentación societaria para eludir u ocultar su relación con la realización del hecho imponible o con la satisfacción de las deudas tributarias correspondientes.

En el caso examinado, entendió que se trataba de un supuesto en el que ambas sociedades se crearon por la misma persona física, con la única finalidad de ocultar su verdadera personalidad y eludir la responsabilidad que se derivase de la realización del negocio al que se iban a dedicar las mismas. Por lo tanto, no se dio una sucesión empresarial entre dos entidades que no tuvieran nada que ver entre sí, sino que las dos sociedades creadas por su único administrador, no eran más que vehículos de su voluntad, con la mera finalidad de provocar una apariencia, abusando de la personalidad jurídica societaria y para eludir las responsabilidades por el pago de las deudas tributarias.

Por ello, la sentencia confirma la actuación de la Administración, aunque por motivos distintos a los que guiaron inicialmente la exigencia de la responsabilidad a la sociedad sucesora. De hecho considera que, por la simple vía de la sucesión empresarial como había considerado en principio la Administración, la exigencia de la previa declaración de fallido del deudor principal era ineludible por tratarse de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Sin embargo, convalida la actuación por aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y la fraudulenta y abusiva actuación del administrador. Incluso afirma que lo correcto hubiera sido exigir la deuda no a la entidad sucesora, sino a la persona física (administrador u socio casi único de ambas) y sobre sus bienes personales.

Hace otra consideración digna de mención. Entiende que lo correcto es acudir a esta institución del levantamiento del velo, y no al fraude de ley (hoy conflicto en la calificación de norma), por no resultar de aplicación en la fase de ejecución, ya que por su propia configuración sólo resulta aplicable en la fase de determinación o liquidación de la deuda tributaria.

Esta sentencia ha resultado determinante en la introducción de la doctrina del levantamiento del velo en fase de recaudación tributaria en los términos regulados por la Ley de Prevención del Fraude, en los apartados l) y m) del art. 43, no sin ciertos errores en su interpretación y alcance.

Posteriormente ha habido otros pronunciamientos aplicando esta doctrina con desigual fortuna y motivación. Entre las más desafortunadas por la parquedad y casi total ausencia de justificación (como lo evidencia el recurso de nulidad de que fue objeto²⁴), podemos citar la STS 28 de junio de 2006 que en un supuesto sobre la calificación de unos pagos realizados por una entidad a sus acreedores (al parecer partícipes de la deudora), debían ser calificados como gastos o rendimien-

²⁴ Id. Cendó; 28079130022003100254. ATS de 9 junio de 2004, rec. 7408/1998.

tos del capital mobiliario con obligación de practicar retención a cuenta. La sentencia de la Audiencia Nacional estimó el recurso anulando las liquidaciones. La de Tribuna Supremo se limita a afirmar sin mayor argumentación que “La procedencia del recurso, en definitiva, es manifiesta ahora también, puesto que la sentencia recurrida ha ignorado la doctrina del levantamiento del velo consagrada por constante y copiosa jurisprudencia, en la que se inscribe la citada por la Administración recurrente y cuya aplicación es procedente, al ser manifiesta la identidad de los socios de unas y otras sociedades y la derivación de beneficios a favor de los socios-acreedores con detrimento de los intereses y derechos de la Hacienda Pública.”. Desconocemos si fue alegada en la instancia y cual es la “copiosa jurisprudencia” a la que se refiere, cuando el único precedente que teníamos hasta la fecha en sede contenciosa tributaria era la sentencia de Gota Losada, antes comentada.

En la STS de 28 de febrero de 2007²⁵ insiste sobre el principio de la carga de la prueba y prudencia en la aplicación de la institución “Sin que ...consten datos acerca de identidad de directivos, confusión de patrimonios etc... que en otras ocasiones han servido a la jurisprudencia para aplicar la doctrina del levantamiento del velo que, por exigencias del principio de seguridad jurídica, ha de hacerse con exquisita prudencia y en presencia de datos que resulten relevantes que, aquí no han sido ofrecidos”.

La STS de 31 de enero de 2001²⁶ pone de relevancia los puntos a tener en consideración por el Tribunal para aplicar la doctrina del levantamiento del velo. Se centra en la confusión de patrimonios y en la unidad de dirección. En cuanto a la confusión patrimonial en el caso de autos, entendió que era evidente “por el hecho ya comentado que E... Express era propietaria del 100% del capital de E... Seguridad Madrid y de las demás filiales”, constituyendo todas ellas “un holding o grupo de sociedades, el grupo E..., en el que la sociedad matriz poseía el 100% del capital (o porcentajes muy próximos al 100%) de las sociedades filiales”, tratándose, en definitiva, de “un grupo de sociedades con una evidente estructura de subordinación, en el que E... Express era la sociedad dominante, sin que las sociedades filiales llegaran a tener una voluntad autónoma independiente de ésta”. Por lo que se refiere a la unidad de dirección, radica “en la coincidencia de cargos administrativos en las mismas personas, así D. Isidro... Presidente y Consejero Delegado y D. Carlos Francisco, Administrador y Secretario, respectivamente, de los Consejos de Administración (compuestos de ordinario por ellos dos y una tercera persona) de al menos las filiales E... Seguridad Castilla y León, E... Seguridad Murcia, E... Seguridad Asturias, E... Seguridad Aragón, E... Seguridad Extremadura, E... Seguridad Canarias, E... Seguridad Guipúzcoa y E... Seguridad Cantabria.”.

Después de esta conexión, concluye que “estamos ante un grupo de sociedades en el que las sociedades filiales son realmente instrumentos al servicio de la sociedad matriz, de suerte que bajo la apariencia de una pluralidad de sociedades se esconde una sociedad única, que elige y nombra a los órganos administrativos de las sociedades filiales y controla todas sus decisiones”, que deriva de una auténtica presunción judicial, lógica y razonable.

El carácter meramente instrumental de la trama societaria, se desvela como uno de los argumentos esenciales para la aplicación de la doctrina. Lo cual debe ser valorado con enorme prudencia ya que de por sí, la institución societaria y la personación jurídica tiene una finalidad netamente instrumental, y no significa que toda sociedad, cuando no pueda hacer frente a sus responsabilidades, deba ser objeto de destape y comprobación de sus integrantes, para hacerles extensivo el pago de las deudas sociales. Lo determinante de cara a valorar el carácter instrumental de la sociedad o de la trama societaria, es que la instrumentalidad sea la única finalidad perseguida en la personificación jurídica. Es decir, que no obedezca a otros fines empresariales, comerciales, mercantiles, industriales o profesionales lícitos que justifiquen su creación, resultando como único motivo o razón de su existencia el eludir sus responsabilidades frente a terceros. Lo que no resulta viable es equiparar insolvencia e impago de la personas jurídica, con exigencia de la responsabilidad a los socios o administradores.

²⁵ Id. Cendój: 28079130022007100216. STS de 28 de febrero de 2007, rec. 2633/2001.

²⁶ Id. Cendój: 28079130022007100170. STS de 31 de enero de 2001, rec. 6991/2001. La sentencia también del Tribunal Supremo, Id. Cendój: 28079130042003100847 de 18 de noviembre de 2003, de la Sección IV, en materia de deudas de la Seguridad Social, consideró que no era aplicable la doctrina del levantamiento del velo cuando “Toda la argumentación de la recurrente radica en que el causante mantuvo para la compañía mercantil el mismo código de cuenta de la Seguridad Social que el que antes tenía la empresa de la que era titular individual”.

6.c. Regulación del levantamiento del velo en la ley de prevención del fraude fiscal

Lo primero que podemos afirmar, es que el Legislador es plenamente soberano para regular sobre cualquier institución, sea cual fuere la materia afectada. Luego la crítica que se le pueda hacer, no va encaminada al hecho de que se positivice una institución del derecho mercantil en sede tributaria²⁷ y hasta ahora había sido sólo aplicada por la jurisprudencia. Más dudoso resulta el que le sea atribuido a la Administración, la potestad para valorar o no su concurrencia en virtud del principio de auto-tutela pero sobre todo, la de bondad y acierto técnico del régimen jurídico que al final ha resultado consagrado en la redacción definitiva de los apartados g) y h) del art. 43.1 de la LGT. Se consideran como dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria a:

- g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con las mismas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.
- h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo total o parcial o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

6.c.1. Naturaleza de ambas figuras

En el primer supuesto (g) se regula la responsabilidad de las personas físicas o jurídicas, responsables efectivos y materiales de la gestión mercantil, económica en términos generales, de las entidades jurídicas que, dominadas y contratadas por aquellos, tienen la condición de sujetos pasivos frente a la Hacienda Pública, caracterizadas, dichas sociedades, por una insolvencia patrimonial acreditada que les impide hacer frente a sus obligaciones tributarias, habiendo sido creadas o utilizadas con tal finalidad elusoria.

En el segundo supuesto (h), prevé la posibilidad de hacer efectivo el cobro de los créditos de derecho público tributario de los obligados, sobre el patrimonio formalmente propiedad las personas jurídicas distintos de aquellos, cuando dichas entidades hayan sido creadas o utilizadas como mecanismo de interposición o como reducto jurídico para evitar la acción de la Administración tributaria sobre un patrimonio que realmente pertenece al obligado al pago²⁸.

En el primer caso, estaríamos ante una aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de sociedades creadas para configurar una falsa apariencia de sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, facilitando, a través de su insolvencia, el impago del tributo. Mientras que en el segundo, el verdadero obligado tributario provoca una falsa apariencia de insolvencia mediante la creación de una persona jurídica cuyo patrimonio, en realidad, le pertenece al obligado.

La clara finalidad de ambos preceptos, es la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal del art. 1911 del CC, por encima de la limitación de responsabilidad económica que ha constituido la razón de ser o esencia de la teoría de la personación, justificado en el abuso del

²⁷ García Novoa, C. "El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)". *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 10/2006 (BIB 2006\750). El autor parece incluso cuestionarse esta posibilidad cuando afirma que "No cabe configurarlo como presupuesto de una responsabilidad del socio, que vendría a desconocer la realidad de la interposición societaria, algo que no puede arrumbar la normativa fiscal, so pena de ignorar las categorías elementales del derecho, como la persona jurídica y la realidad de la sociedad. Este supuesto de responsabilidad subsidiaria debe eliminarse en el Proyecto de Ley, más aún cuando también para este supuesto la responsabilidad abarca las sanciones".

²⁸ Montero Domínguez. "Ley 36/2006: Modificaciones introducidas en la LGT". *Contabilidad y Tributación*. Enero 2007, n.º 286, pág. 14.

derecho o el ánimo defraudatorio. No el sentido técnico tributario de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, sino en la intención premeditada del obligado tributario de eludir el pago de la deuda, mediante la falaz apariencia de la personación.

Ahora bien, creo que se han regulado dos supuestos bajo la aparente técnica del levantamiento del velo, que ofrecen importantes diferencias. El supuesto del apartado 43.1.g), la persona jurídica es la que aparece como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sin embargo el legislador permite a la Administración tributaria penetrar en su interior y exigir la responsabilidad por la totalidad del crédito tributario a las personas (físicas o jurídicas que están detrás), cuando la primera fue creada de manera “fraudulenta y abusiva”. En definitiva, se escudaban en la falaz apariencia de la personación para evitar el efectivo pago de las deudas contraídas. Éste parece el supuesto típico que inspiró la doctrina del levantamiento del velo: se prescinde de la personificación del deudor para exigir el pago o cumplimiento a quien está detrás.

Por el contrario, el caso regulado en el 43.1.h), permite a la Administración exigir el pago del crédito a un tercero ajeno (persona jurídica) a la relación jurídico tributaria, a quien el deudor transfirió su patrimonio de forma “abusiva o fraudulenta”. Este supuesto es bien distinto del anterior y de la doctrina del levantamiento del velo. Mientras que con esta teoría se permite investigar el interior del deudor persona jurídica, para, prescindiendo de la personificación, exigir el pago a quien la creó, administró o de quien depende, en el entendimiento de que son éstos los que realmente han intervenido en la relación jurídica, a través de la falaz personificación; en el segundo caso, la exigencia del crédito se materializa en una persona jurídica distinta y ajena a la relación jurídica en la que se originó la deuda, como consecuencia de la despatrimonialización deliberada del deudor, que fue quien sí intervino efectivamente en su generación. Este segundo supuesto es, ni más ni menos, que un simple alzamiento de bienes, hoy tipificado en los arts. 257 y ss. del CP 10/95, atribuyéndose a la Administración la potestad de rescisión de las operaciones realizadas en fraude del acreedor, y la aplicación de los bienes transmitidos al tercero, ajeno a la relación jurídico tributaria, al cobro del crédito.

Aunque en ambos casos la finalidad última y justificación es hacer efectiva la responsabilidad universal del art. 1911 del CC, sólo encaja en la doctrina del levantamiento del velo, tal y como la hemos considerado hasta ahora, el del art. 43.1.g). La segunda modificación esta describiendo una conducta claramente delictiva, atribuyéndose a la Administración, al margen del procedimiento penal, declarar la existencia de la conducta y proceder a realizar el pago del crédito frente a un tercero, hasta ahora ajeno a la relación jurídico tributaria. De darse los presupuestos contemplados en el art. 43.1.g), tal y como ha quedado redactado, la Administración estaría obligada a denunciar ante la autoridad judicial y al amparo del art. 289 de la LECr, lo que tiene todos los visos de constituir una dolosa y deliberada provocación de una insolvencia punible. Con lo cual, la aplicación de esta responsabilidad subsidiaria estaría condicionada directamente al resultado del proceso penal.

6.c.2. *Utilización de los conceptos jurídicos indeterminados*

Como decíamos en párrafos anteriores, nada le impide al Legislador tipificar lo que hasta ahora ha sido la aplicación doctrinal por los Tribunales de una forma de garantizar la posición del acreedor frente a maniobras elusorias y fraudulentas del deudor. Es más, la tipificación debería suponer en principio una mayor seguridad jurídica, en la medida que la publicidad y vinculación del texto legal, permiten conocer a priori los supuestos, los márgenes y los límites en la aplicación de una institución.

Sin embargo, el binomio legalidad-seguridad jurídica, puede verse quebrado según la técnica legislativa aplicada y los criterios para plasmar los presupuestos de hecho de la norma.

Una de las técnicas legislativas que suele provocar mayor recelo es la tipificación a través de conceptos jurídicos indeterminados. Como señala García Novoa²⁹, lo que se pretende es “responsabilizar el patrimonio de las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común, sin especificar qué criterio se sigue para determinar que exista tal control efectivo, si éste se limita a una mayoría del capital, que podría fijarse en más del 50 por 100 o en más del 33 por 100, o si se va a

²⁹ García Novoa, *ob. cit.* (BIB 2006\750).

atender a los fondos propios, los resultados o los derechos de voto. Sin aclarar tampoco si estas personas o entidades responderán entre ellas de modo solidario o subsidiario, aunque parece que se trataría más bien de la primera opción. Todo ello sobre la base de consideraciones tan genéricas como que hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública o concurra una voluntad rectora común de las personas físicas con las mismas o que concurra, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial”.

Lo que se está generando es cierta inseguridad jurídica a través de una indeterminación de los concretos supuestos en los que podrá considerarse que existe “voluntad rectora común”, unicidad de personas o “esferas económicas”, “confusión o desviación patrimonial”, o lo que signifique en cada caso “utilización abusiva o fraudulenta”.

Como señala Sainz Moreno, la indeterminación de los conceptos jurídicos, al margen de los supuestos debidos a la falta de atención por prisa o descuido del Legislador, responde a una función positiva, que no es la de crear en la norma un vacío dentro del cual cualquier decisión sea válida, sino la de dar a la norma la holgura necesaria para que, siendo más adaptable a la realidad, el resultado de su aplicación se pueda ajustar con mayor exactitud a la solución que la norma preconiza, a su espíritu y a su finalidad³⁰. Sin embargo, exige una exquisitez en la interpretación de norma que evite su aplicación a supuestos de hecho que no eran los originariamente previstos, como consecuencia de una indebida determinación del concepto jurídico. Es cierto que los conceptos jurídicos indeterminados no son cualitativamente distintos del resto de los conceptos jurídicos, puesto que todos ellos manifiestan determinado grado de indeterminación. Los mandatos concretos de un concepto jurídico determinado son sólo relativos y manifiestan cierto grado de indeterminación, existiendo una tensión entre el texto literal invariable de la norma y la dinámica del contenido objetivo de las relaciones sociales reguladas por ella. Por ello, en busca de la solución adecuada en la aplicación de la norma a las circunstancias del caso concreto, se advierte cierto grado de indeterminación que obliga siempre a realizar una labor interpretativa a su aplicador. La única circunstancia que califica a los conceptos jurídicos indeterminados del resto es cuantitativa pero no cualitativa, es decir, se centra en el mayor grado de indeterminación³¹.

En la estructura interna de todo concepto jurídico indeterminado cabe diferenciar en núcleo o zona de certeza –configurado por datos previos y en el que se encuentra la idea directriz que permite conocer el alcance del concepto– de otra zona donde no existe una certeza previa y cuya determinación exige desplegar la idea nuclear del concepto. Lo que debe procurar todo aplicador de un concepto jurídico indeterminado es que se adecue más a la directriz contenida en el núcleo del concepto. El concepto jurídico indeterminado no otorga al intérprete un poder o facultad en blanco para que decida según sus intereses una solución entre varias, posiblemente válidas. Por el contrario, debe buscar cual de las posibles soluciones o interpretaciones se adecua más al sentido o núcleo del concepto.

Luego, la indeterminación con la que la Ley de Prevención introduce estos dos nuevos supuestos no debiera generar mayor reparo que el resto de los presupuestos de hechos normativos que, por referencia a una realidad compleja y cambiante, hayan acudido a semejante técnica. Lo que verdaderamente genera temor es la utilización de esta facultad directamente por la Administración, y la duda de que haga uso de ella con la ponderación adecuada cuando están en conflicto su interés como acreedora, frente a la teoría jurídica de la personación.

La teoría del levantamiento del velo, hasta la fecha, se ha aplicado exclusivamente por los órganos jurisdiccionales de manera puntual y con excepcional prudencia, reconociéndose como una excepción al principio de personalidad jurídica diferenciada entre entidad y la de los miembros que la integran. Por ello, la enmienda n.º 136 del Grupo Parlamentario Popular, con la que se muestra de acuerdo Checa González³², se manifestó contraria a la modificación ya que su “otorgamiento con

³⁰ Sainz Moreno F. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Civitas, Madrid 1976, pág. 194. Doctrina sobre los conceptos jurídicos indeterminados recogida por García Martínez, Andrés en su monografía *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*. Bosch, 2006, pág. 51 y ss.

³¹ Sainz Moreno, F. *ob. cit.* págs. 220 y 237.

³² Checa González, C. *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006 de 29 de noviembre*. Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 48.

carácter general y la eliminación del control judicial lo convierte en una facultad discrecional de la Administración tributaria excesiva e inadecuada...”. La enmienda no prosperó y la redacción con que ha pasado a la LGT ha sido la expuesta. De todas formas, si bien es cierto que supone una nueva facultad atribuida a la Administración en uso del principio de autotutela, no puede considerarse como una “facultad discrecional”, ni mucho menos permanecer ajeno al control jurisdiccional como si de una discrecionalidad técnica se tratara. La Administración, en la aplicación de esta facultad, no deberá perder de vista cual es el elemento nuclear que la justifica y sobre el que giran los conceptos jurídicos indeterminados a los que antes nos hemos referido: concurrirá el abuso fraudulento de derecho en la personificación jurídica cuando su única finalidad y razón de su existencia sea la elusión y evitar el pago de crédito tributario. Por ello, cuando la persona jurídica cuyo velo se pretenda levantar, tenga objeto verdadero, cierto, lícito y cualquier otra finalidad legítima, no podrá aplicarse esta doctrina del levantamiento por la Administración.

6.c.3. *Ubicación como forma de responsabilidad tributaria*

Los apartados *g*) y *h*) se han introducido dentro del apartado 1) del art. 43 de la LGT dedicado a la responsabilidad subsidiaria. Cabe cuestionarse si la ubicación dentro de los supuestos de responsabilidad subsidiaria es el más adecuado, teniendo en cuenta que el fundamento de esta nueva responsabilidad y potestad atribuida a la Administración, reside en la teoría del levantamiento del velo, tal y como indica la exposición de motivos de la propia Ley.

Como ya señaló el Tribunal Supremo en la sentencia antes comentada de 19 de abril de 2003, se aplica la doctrina del levantamiento del velo porque no se trataba de un verdadero supuesto de responsabilidad por sucesión empresarial, sino de la utilización abusiva de la personalidad jurídica de las entidades creadas por el administrador de las mismas, que se esconde detrás de ambas sociedades para ocultar que el verdadero gestor del negocio es él y que el responsable del mismo y de las deudas tributarias generadas por él, también es el administrador y socio mayoritario de ambas entidades. La única finalidad era la de ocultar su verdadera personalidad y eludir la responsabilidad; las sociedades no eran sino vehículos de su voluntad, con la mera finalidad de provocar una apariencia, abusando de la personalidad jurídica societaria y para eludir las responsabilidades por el pago de las deudas tributarias. Por esa razón, por no tratarse de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, no consideró necesario la previa declaración de fallido del deudor principal, incluso afirma que lo correcto hubiera sido exigir la deuda no a la entidad sucesora, sino a la persona física (administrador u socio casi único de ambas) y con sus bienes personales.

Si la doctrina del levantamiento del velo descansa precisamente en que el verdadero deudor se esconde tras la existencia de una persona jurídica, resulta innecesaria la previa declaración de fallido del deudor, puesto que la persona contra la que se dirige la acción de cobro es el auténtico, único deudor y obligado al pago de una deuda de la que tuvo conocimiento desde su generación.

La tipificación de estos dos supuestos como casos de responsabilidad subsidiaria no supone más que una contradicción con la doctrina en que pretenden sustentarse.

Hay otra cuestión que no contempla la regulación de los apartados *g*) y *h*) del art. 43.1, pero que debería tenerse en cuenta a la hora de su aplicación. La Administración tributaria sólo debería acudir a esta vía del levantamiento del velo cuando, con carácter previo en el momento de la determinación de la deuda tributaria, no hubiera podido liquidarla y exigírsela al verdadero sujeto pasivo escondido tras la persona jurídica. No tiene sentido que, durante un proceso de inspección, encaminado a determinar la deuda tributaria de un sujeto pasivo -persona jurídica-, el órgano de inspección en aplicación de las técnicas de interpretación, calificación o integración a las que se refieren los art. 12 a 16, no proceda a determinar la condición del verdadero deudor de la relación jurídico tributaria, oculto por actos simulados o realizados en fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma); y, sin embargo, más tarde en periodo de recaudación acuda a la doctrina del levantamiento del velo.

Por ello, la previsión legal introducida con la reforma, debería aplicarse sólo en el caso de que la Administración, con anterioridad al periodo de recaudación de la deuda tributaria, no hubiese tenido ocasión de determinar, a través de los distintos procedimientos tributarios, la verdadera identidad del sujeto pasivo deudor. No en vano, el Legislador ya ha previsto distintas normas



anti-elusión, muchas de ellas inspiradas en la propia teoría del levantamiento del velo antes de esta modificación, como ya puso de manifiesto la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003³³, que le deben permitir identificar y exigir el pago de la deuda al verdadero y real sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

7. MODIFICACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

El procedimiento para la declaración de responsabilidad está regulado en la LGT en los arts. 174 a 177. En el primero se regulan condiciones y presupuestos comunes a los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria. El 175 está dedicado a la solidaria, el 176 a la subsidiaria, y el 177, en Sección a parte, al procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

³³ Id. Cendoj: 28079130022003100234 "El Derecho Tributario ha respondido mediante disposiciones anti-elusión, entre las cuales hay que destacar el artículo 24, apartado 2 de la Ley General Tributaria en su versión original que preceptúa: " 2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado". Este procedimiento se reguló por Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio.

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

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

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

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

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

De igual modo, la Audiencia Nacional y algún Tribunal Superior de Justicia han aplicado, frente a negocios jurídicos anómalos incluidos coloquialmente como "productos de la ingeniería financiera", el artículo 7.º del Código Civil que dispone: "1. Los derechos deberán ejecutarse conforme a las exigencias de la buena fe. 2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo (...)".

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

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

La Ley de Prevención del Fraude Fiscal ha introducido la siguiente modificación en el apartado 5.º del art. 174:

“5. 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*.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del art. 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.”

Lo marcado con negrita y cursiva son incisos y párrafos no incluidos en la redacción original, sin que hayan sustituido a una redacción anterior siendo simplemente añadidos al texto de 2003.

El problema de la posición jurídica del responsable frente al acto de derivación de responsabilidad, y más concretamente sobre los motivos de impugnación con que podía atarla, ha sido cuestión debatida.

El carácter accesorio o subsidiario de la responsabilidad respecto de la obligación principal, supone la existencia de dos deudas en una: la del principal, y la del responsable. Como ya establecía el art. 37.4 en su segundo párrafo que desde la notificación se le confieren al responsable todos los derechos del deudor principal. En esta misma línea el art. 14.1.c) del antiguo Reglamento General de Recaudación RD 1684/1990, especificaba que el responsable debía ser informado de los medios de impugnación que puedan ser ejercidos “tanto contra la liquidación como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad”. La LGT 58/2003, en una redacción, a mi juicio no tan clara como la que se desprendía del anterior texto y de su desarrollo reglamentario, fijó la posibilidad de la impugnación por el responsable en los términos arriba transcritos en el art. 174.5. Cuando digo que en términos no tan claros, me refiero a la posible contradicción de la extensión y a la amplitud con las que al principio se refiere sobre el contenido del acto impugnatorio, pareciendo que lo constriñe, final y únicamente “al importe de la obligación del responsable”, sin que puedan revisarse liquidaciones que hayan adquirido firmeza. El problema es que si se sujeta a revisión el importe total de la obligación del responsable, se tiene que entrar a valorar la legalidad de la liquidación de la que trae causa, con lo cual se podría llegar a la contradicción de anular la derivación de responsabilidad por prescripción de la liquidación originaria, por ejemplo, por prescripción no apreciada de oficio por la Administración, y sin embargo que ese pronunciamiento no afecte a la liquidación prescrita. La redacción podía hacernos pensar que la revisión, al limitarse al importe de la obligación del responsable, debía sólo limitarse al proceso de derivación de responsabilidad en el que se determinó el alcance y su importe.

Parece cuestión pacífica que el responsable pueda cuestionar cualquier extremo relativo al presupuesto de hecho de su responsabilidad, como puede ser la propia condición de responsable, subsistencia de la deuda, la prescripción del derecho de cobro por parte de la Administración, la indebida calificación del fallido o cualquiera de los defectos de forma del procedimiento: falta de audiencia, declaración de fallido, acto de derivación o falta de motivación.

Pero ¿qué ocurre cuando la impugnación va dirigida contra la liquidación original? Cuando se produce el acto de derivación, en principio, la liquidación de la que trae causa constituye un acto firme. Es decir, o bien fue impugnado desestimándose los motivos invocados en su momento, o bien constituye un acto consentido y firme por la inactividad impugnatoria. La pregunta obvia que podemos formularnos es, si un acto que ha adquirido firmeza, puede ser objeto de nueva impugnación a través de los recursos ordinarios fuera de los supuesto específicos del procedimiento de revisión de los art. 213 y ss de la actual Ley General Tributaria o 153 de la anterior. La respuesta ha sido prácticamente unánime: sí, se puede impugnar por cualquier motivo tanto la liquidación originaria como el acto de derivación de responsabilidad, precisamente por el reconocimiento que la propia Ley hace al responsable frente a la obligación principal al que coloca en la misma situación que el deudor, como opina la mayoría de la doctrina³⁴, a excepción de Mazorra Manrique de Lara³⁵.

³⁴ Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Decimoquinta edición. Tecnos, Madrid 2004, pág. 281.

7.a. Regla general: motivos de impugnación de la declaración de responsabilidad

La modificación introducida por la Ley de Prevención del Fraude fiscal, tiene un doble alcance, el primer párrafo del art. 174.5 tiene un carácter general y constituye garantía o régimen jurídico de toda declaración de responsabilidad: “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*”.

Si antes decíamos que la redacción de la LGT 2003 no era tan clara respecto de los motivos de impugnación que podía invocar el responsable frente a la declaración de de responsabilidad, la modificación incorporada no disipa del todo las dudas. La aparente contradicción sigue existiendo entre la primera parte, que se refiere a “las liquidaciones”, y la última, que se limita “únicamente al importe de la obligación del responsable”.

La referencia a otros obligados tributarios y la expresa limitación del alcance de la revisión, al que haya interpuesto el recurso o la reclamación, no significa que el declarado responsable no pueda combatir la liquidación de la que trae causa el importe de su obligación frente a la Administración tributaria. El órgano revisor (administrativo o jurisdiccional) podrá entrar a valorar la legalidad, tanto de la liquidación como del acto de derivación de responsabilidad. Sin embargo, cualquier pronunciamiento que supusiera la eventual anulación de la derivación de responsabilidad, como consecuencia de ilegalidades detectadas en este proceso de revisión en la liquidación originaria, no determinarán su nulidad y los efectos de la revisión quedarán circunscritos al procedimiento de revisión sobre la declaración de responsabilidad.

Del mismo modo, la anulación de la declaración de uno de los posibles responsables no tendrá efectos frente a otros ya declarados o que puedan serlo, puesto que esta anulación, pese a tener su fundamentación en causas que afectan a la liquidación de la deuda de la que derivan todas las eventuales declaraciones de responsabilidad, sólo puede ser aplicada al que recurre.

El problema se plantea en aquellos casos en los que, como en la prescripción o en un supuesto de nulidad de pleno derecho, la Administración tributaria no apreció o detectó esta causa y, posteriormente, se declara con ocasión de la impugnación del acto de derivación de responsabilidad. En estos casos, como consecuencia de la limitación del alcance impugnatorio introducido por la Ley de Prevención del Fraude, se puede mantener o incluso se puede dictar un acto de derivación de responsabilidad frente a otros posibles responsables, basándose en una liquidación nula.

Debió la Ley de Prevención de Fraude hacer una salvedad sobre este aspecto o permitir la extensión del alcance impugnatorio a determinados motivos en que se sustente la anulación de la declaración de responsabilidad, cuando sea anulada por causas imputables a la liquidación originaria de la que trae causa.

7.b. Restricción en el supuesto del art. 42.2 de la LGT

Lo que llamaba la atención en la redacción de la LGT de 2003 era que, en los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2, es decir, quién hubiera sido declarado responsable por ocultar bienes o colaborar con el levantamiento de un embargo, pudiera impugnar la liquidación de la que traía causa cuando su responsabilidad no derivara de ninguna actuación del sujeto relacionada con esa deuda, sino directamente de conductas del responsable en el seno del procedimiento de apremio. Ésta era una consecuencia de la automática asimilación de los quebrantamientos de depósitos de bienes afectos al pago de las deudas tributarias como nueva modalidad del régimen de responsabilidad solidaria, y por lo tanto, encuadrado en el régimen general de la responsabilidad, como ya puso de manifiesto Rodríguez Márquez³⁶.

³⁵ Mazorra Manrique de Lara. *Los responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 185.

³⁶ Rodríguez Márquez, J. “Paradojas de la nueva Ley General Tributaria: el art. 174,5 como garantía de los derechos del responsable”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15, 2004, pág. 3

La modificación efectuada por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal, como advierte García Novoa³⁷, pretende poner fin a esta situación. Frente al hecho de que la LGT/2003 consagre la posibilidad de cuestionar todos los elementos de la obligación del responsable y la liquidación de la que trae causa, el Proyecto restringe estas posibilidades impugnatorias respecto a los responsables del art. 42.2. Éstos sólo podrán recurrir el “alcance global de la responsabilidad”. El problema, como indica el autor, es que no queda muy claro que se quiere decir con esta expresión. Podría entenderse que, teniendo en cuenta que estamos ante supuestos de responsabilidad limitada al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o que se hubieran ocultado, sólo cabrá alegar por parte del responsable que la cuantía de la deuda exigida sobrepasa el valor de los bienes. Sin embargo, esta interpretación del sentido de la expresión utilizada por la Ley de Prevención del Fraude, no parece muy razonable en tanto es característica de la responsabilidad del art. 42.2 de la LGT de 2003, el ser una responsabilidad personal pero limitada al valor de los bienes cuyo embargo se frustró. Parece más adecuado entender que la norma pretende limitar las posibilidades impugnatorias de estos responsables a la procedencia de la responsabilidad, y sobre todo, al cuestionamiento de si se han producido alguno de los presupuestos que la legitiman. Se pretende, en suma, impedir que quien se ha limitado a ocultar bienes en el procedimiento de apremio cuestione la liquidación que corresponde al obligado principal, corrigiendo la situación derivada de la LGT de 2003.

8. MODIFICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL DERECHO SANCIONADOR

También ha sido modificado el régimen sancionador, en lo que podría denominarse, simple modificación técnica como consecuencia de la reforma llevada a cabo en los artículos 42 y 43.

Se ha incluido en el art. 182, en el apartado primero que regula la responsabilidad solidaria del pago de sanciones a “las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del art. 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo”.

En el apartado segundo, relativo a la responsabilidad subsidiaria en el pago de sanciones, se incluye a “las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del art. 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo”.

9. APLICACIÓN TEMPORAL

La disposición transitoria cuarta de la Ley, establece que “La responsabilidad tributaria establecida en el apartado cuatro del artículo quinto de esta Ley, podrá ser exigida cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley”.

El régimen temporal establecido va a dar problemas en el supuesto de los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria. No se aplica desde la entrada en vigor de la Ley, ni se tiene en cuenta la fecha en que se constituyeron las sociedades sino que se remite al momento en que concurren los presupuestos de hecho. Tratándose de conceptos jurídico indeterminados, la dificultad estriba en fijar exactamente el momento en que se produce el control efectivo, directo o indirecto de la entidad, su utilización de manera abusiva o fraudulenta o la unicidad de esferas económicas. La pregunta es: ¿deben concurrir todas las circunstancias determinantes de la aplicación de la responsabilidad en el momento de entrada en vigor de la Ley? Por lo reciente de la reforma, deberemos esperar un tiempo para poder comprobar como los distintos operadores jurídicos interpretan y fijan el su alcance, encontrando respuesta a esta y otras preguntas y dudas que han quedado en el aire.

³⁷ García Novoa, *ob. cit.* (BIB 2006\750).

DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiado Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarraide Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.