



CEU

La responsabilidad fiscal de los administradores¹

José A. Rozas Valdés (rozas@uao.es)
Catedrático de la Universitat Abat Oliba CEU
Barcelona, marzo, 2009

¹ Este trabajo se enmarca en el ámbito de los trabajos del *Grup de Recerca sobre Govern Corporatiu de l'Empresa* de la Generalitat de Catalunya (2005SGR00820), con cuyo coordinador, el Profesor Dr. Daniel Vázquez Albert, quedo en deuda por haberme implicado en el estudio de estas materias. También debo agradecer a Doña Pilar Galindo Morell, Magistrada del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, las referencias jurisprudenciales que al respecto me sugirió con ocasión de la preparación de las ponencias que compartimos en las jornadas que sobre el tema se celebraron en el Colegio de Abogados de Barcelona el otoño del 2008.



1. PLANTEAMIENTO

No se pretende en este trabajo llevar a cabo un estudio exhaustivo de la responsabilidad tributaria, ya analizado con extraordinario detenimiento por no pocos autores². Pensando en un lector que, en línea de principio, no tiene por qué ser especialista en Derecho tributario, el objetivo que se busca es, en primer lugar, delimitar con claridad el panorama conceptual que en materia de responsabilidad presenta nuestro ordenamiento tributario (epígrafe 2); A continuación se pasará revista a los distintos supuestos en los que la Ley núm. 258, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria (en adelante, LGT) prevé la posibilidad de que la Administración tributaria derive la responsabilidad por el impago de las deudas tributarias, o incluso sanciones, de la sociedad a sus administradores (epígrafe 3), dedicando un apartado específico al perfil que en el orden tributario reviste el llamado “administrador de hecho” (epígrafe 4); En un último apartado se referirán tres supuestos de extensión de la responsabilidad de deudas tributarias incorporados a la LGT mediante la Ley núm. 36, de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en adelante, LMPFF) que, más allá de lo relativo al régimen específico de los administradores, pueden generarles responsabilidades por derivación de deudas contraídas por sociedades distintas de aquellas que administran, sea por efecto de alguna de las modalidades de fraude típicas del IVA, de la traslación de deudas de sociedades subcontratadas, o de aquellas con las que se presenta una situación de confusión patrimonial.

² Cfr. por todos, al respecto, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Aranzadi/RGAF, Cizur Menor, 2007, *passim*, con carácter general, y ALVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva LGT*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, *passim*, por lo que a los administradores en particular se refiere. La bibliografía que en ambas obras se referencia da idea de la generalizada atención que al tema se ha procurado desde la doctrina científica tributaria, desde la práctica administrativa y desde los órganos judiciales. Al objeto de hacer más transparente la exposición y no enturbiar el texto con llamadas a pie de página que serían redundantes de las ya recogidas en estos dos trabajos, no se hará mención alguna a la producción científica o jurisprudencial que sobre esta cuestión sea anterior a las fechas de publicación de los mismos, a cuya consulta se remite al lector especialmente interesado en la materia.



2. RESPONSABLES Y RESPONSABILIDAD EN EL ORDEN TRIBUTARIO

La regulación del régimen de responsabilidad por deudas tributarias presenta en nuestro Derecho tributario una peculiaridad que conviene no perder de vista. Una cosa es el sistema de reparto de la responsabilidad entre varias personas que comparten una deuda, y otra –bien distinta- los supuestos en los que la ley tributaria prevé que, en un principio para garantizar el cobro de una deuda insatisfecha, la Administración tributaria pueda derivar las acciones encaminadas a su pago a otros sujetos, distintos de su o sus titulares, que deberán responder del mismo por una acción u omisión propia que guarda una relación causal con el daño, con el impago de la deuda.

El Derecho tributario español presenta al respecto una trampa conceptual. En Derecho civil el adjetivo “solidaridad” se utiliza para identificar uno de los sistemas de distribución de la responsabilidad entre co-deudores de una deuda propia. Pues bien, en Derecho tributario se utiliza el mismo, “reponsables solidarios”, para designar una de las posiciones jurídicas en las que se establece la obligación legal de responder de la deuda de un tercero. La responsabilidad solidaria de varios sujetos, que comparten una misma posición deudora, frente al tercero o terceros acreedores es cosa bien distinta del régimen jurídico propio de quien en Derecho tributario es llamado a responder, como responsable solidario, de la deuda de un tercero.

Esta equivocidad conceptual –el uso tributario de un adjetivo, “solidario”, que invita a pensar en lo que en materia de “solidaridad” de los co-deudores dispone el ordenamiento civil- no es de recibo. Denota, a todas luces, una escasa preocupación por la claridad y la certeza del Derecho, por la seguridad jurídica, en los sucesivos legisladores tributarios españoles –en realidad, de las Administraciones tributarias que les han inspirado- que desde hace más de cuarenta años, y pese a haberse advertido reiteradamente desde la doctrina científica lo confuso de la terminología empleada, no se han decidido a ponerle remedio.

El responsable solidario se contrapone, en Derecho tributario, al responsable subsidiario, que no al “mancomunado”. De forma y manera que lo más lógico, claro y



transparente hubiera sido denominar a este responsable como “directo”, pues es llamado al pago de la deuda tributaria directamente, sin necesidad de que se declare la insolvencia de los otros deudores, ultimado el período voluntario de pago. Con todo, a la vista de la tradición adquirida en nuestro Derecho tributario por esta extraña y confusa adjetivación de una de las posiciones de responsabilidad respecto de deudas ajenas, no es previsible que en el futuro se remedie el dislate.

Una segunda fuente de confusión en el régimen tributario de la responsabilidad deriva de la contaminación dogmática que en su ordenación legal provoca el hecho de mezclar en la responsabilidad de la deuda la derivada de la comisión de infracciones tributarias. No sin dificultades, el legislador tributario –decididamente desde 2003- ha comenzado a entender que el Derecho sancionador tributario encuentra sus fundamentos conceptuales en el Derecho penal y que, por lo tanto, la configuración y la imposición de sanciones tributarias discurre por derroteros distintos del de la deuda tributaria.

No obstante, sigue presentando fallas en cuanto a la disección de lo tributario y lo sancionador. Una de ellas aparece, precisamente, en el ámbito de la responsabilidad. Concibiendo la deuda por sanciones –en cuanto que susceptible de ser recaudada- como un crédito público equiparable al derivado de una obligación tributaria, el legislador ha extendido en demasiadas ocasiones la acción encaminada a su cobro a quienes ocupan las posiciones de responsables del crédito tributario. Esta decisión –objeto de amplia controversia- produce considerables distorsiones en la ordenación del régimen jurídico propio de los responsables, por cuanto lo que resultaría incontrovertible predicarse de la responsabilidad por deuda tributaria no lo es tanto cuando de una sanción se trata.

Antes de que la reforma de 2003 declarase con rotundidad que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria la confusión y la inseguridad jurídica eran más que notables al respecto. En algunos casos, el legislador excluía expresamente las sanciones del ámbito objetivo de la deuda exigible del responsable, de forma y manera que inducía con ello a pensar que cuando no lo hacía explícitamente era posible incluirlas en la derivación de responsabilidad del conjunto de la deuda tributaria de la



que –por aquel entonces- formaban parte. Pese a ello, no faltaban resoluciones judiciales que se inclinaban, en algunos casos, por entender que las sanciones no podían derivarse hacia el responsable en virtud del principio general de personalidad de la pena.

La situación ha cambiado formalmente, en el texto del 2003, pero no ha variado sustancialmente a efectos prácticos. Ciertamente, ha quedado claro que el principio general es que las sanciones no forman parte de la deuda exigible al responsable. Sin embargo, son tan numerosos –y no siempre coherentes- los supuestos en los que se excepciona la regla general que terminan por empañar lo que parecía haberse logrado.

Una sanción tan solo se debiera de exigir de quien se prueba que es culpable de un comportamiento punible (STC 76/1990) y sólo se puede imponer mediante un procedimiento en el que se garantice con esmero la defensa del supuesto infractor (STC 85/2006). El responsable, como tal, es un mero garante del pago o, en todo caso, causante de un daño. Qué duda cabe que, en algunos casos, ha podido llevar a cabo comportamientos reprobables y susceptibles de ser sancionados, como, por ejemplo, ocurre en los supuestos enunciados en el art. 42.2 LGT de frustración de embargos o medidas cautelares. También es cierto que en los casos de las entidades jurídicas son las personas físicas que las administran quienes habrán llevado a cabo las acciones punibles. En cualquier caso, lo procedente sería derivar la acción de cobro respecto de la deuda tributaria y, en su caso, si corresponde, iniciar un procedimiento sancionador específico para dilucidar si la actividad del responsable –como coautor, partícipe o colaborador- puede ser considerada punible, por haber cometido alguna de las infracciones tributarias tipificadas en la ley³.

³ *Vid. Los supuestos de responsabilidad... op. cit.*, pág. 357: Llega a sugerir el invertir en estos casos las tornas y, en lugar de dirigirse contra el tercero como responsable directo –o subsidiario- de las deudas y sanciones del sujeto pasivo, iniciar contra él un procedimiento sancionador por las infracciones cometidas para imponerle una sanción cuyo corolario fuera el exigirle, como responsabilidad civil derivada de su infracción, el importe de la deuda tributaria que como consecuencia de su actuación se ha dejado de ingresar. Este autor lleva a cabo un detenido análisis de las distintas finalidades –sancionar, resarcir y garantizar- que se advierten en los supuestos de responsabilidad contenidos en la normativa general tributaria española mostrándose especialmente crítico con el uso subrepticio que de estas posiciones subjetivas de responsabilidad se hace como cauces de represión y sanción.



En definitiva, el régimen de los responsables tributarios debiera de estar concebido como un procedimiento encaminado a garantizar el cobro de la deuda –de afianzamiento del pago- dirigiéndose hacia quien –por acción u omisión- guarda relación directa con el daño causado, pero no como una forma de reprender una infracción –como reprensión de comportamientos indeseables. El mezclar ambos planos no puede producir sino contradicciones que debieran de evitarse separando con claridad ambas cuestiones y no utilizando el régimen de responsabilidad como un atajo para cobrar en cabeza de un tercero la cuantía de una sanción impuesta a quien no la satisfizo y que era a quien, en realidad, iba dirigida la reprensión.

El problema, en última instancia, arranca –como bien apunta MARTÍN JIMÉNEZ⁴- de la inútil pretensión de construir una ordenación general unívoca del responsable tributario encorsetándolo en un mismo régimen sustantivo y formal que no se acomoda a la diversidad de situaciones que engloba. En unos casos se trata de una mera garantía, en otros se asemeja a lo que en Derecho civil es la responsabilidad extracontractual y en aquellos que tiene naturaleza sancionadora se aproxima a la responsabilidad civil derivada de delitos y faltas.

2.1. Régimen de distribución de responsabilidad entre co-deudores

En cuanto al régimen general de distribución de la responsabilidad entre personas que compartan una misma posición deudora tributaria –por ejemplo, entre varios administradores- en España es de solidaridad entre todos ellos (art. 35.6 LGT). La Administración puede reclamar de cualquiera de ellos la integridad de la deuda y el pago de uno libera a los demás, sin perjuicio a las acciones individuales, y civiles, de reembolso a que entre ellos pudiera haber lugar.

Siendo la solidaridad en la responsabilidad, que no la mancomunidad, el régimen general, las situaciones particulares en las que se haya contraído pueden derivar en modificaciones específicas de este régimen. Al mismo tiempo, la LGT contempla, conjuntamente con el régimen general de solidaridad, una concreta excepción por lo que afecta a los tributos que gravan la transmisión de

⁴ *Los supuestos de responsabilidad... op. cit.*, págs. 350 y sigs.



bienes o derechos. En tales casos, cuando los deudores sean varios y la acción administrativa se dirija contra uno solo, éste podrá solicitar la división de la deuda, para lo que deberá de facilitar “los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido” (art. 35.6 § 2º LGT).

2.2. Tipología de responsables tributarios

Como ya se ha mencionado, dos son las posiciones jurídico tributarias de responsabilidad en las que el ordenamiento español prevé que se pueda estar respecto de la deuda de un tercero: solidaria y subsidiaria. La diferencia entre una posición y otra es básicamente procedimental pero, al mismo tiempo, de extraordinaria relevancia. Quien realiza el presupuesto de hecho que determina el ser llamado a responder de la deuda de otro cuando, finalizado el período voluntario de pago, el deudor principal no la ha satisfecho viene situado por la ley a su lado, en cuanto a la responsabilidad en el pago. Si el supuesto de responsabilidad se califica por la ley como solidaria, se estará al lado del deudor principal, junto a él, en el mismo plano. Si se califica como subsidiaria –que lo será salvo que se diga expresamente lo contrario- el responsable no estará en el mismo plano que el deudor principal –y que otros eventuales responsables solidarios- sino que estará junto a ellos, pero detrás, en un segundo plano. Para poder derivar la acción de cobro hacia los patrimonios de los responsables subsidiarios, además de darse todas las condiciones materiales y formales exigidas por la ley en los supuestos de responsabilidad directa, será preciso que se cumpla un requisito de crucial relevancia: La declaración de insolvencia del deudor, o deudores, principales y, en su caso, de cuantos responsables solidarios se determinasen.

En definitiva, como más arriba se afirmaba, el llamado responsable solidario es, en realidad, responsable directo de la deuda, o sanciones cuando así se prevea, desde el final del período voluntario de pago. El subsidiario es responsable indirecto, está en segunda fila, y tan solo entra en juego –como última *ratio*- cuando el cobro de las prestaciones públicas ha resultado imposible en cabeza de otros deudores, una vez declarada la insolvencia patrimonial de todos ellos.



La normativa general tributaria relaciona una serie de supuestos en los que se incurre en responsabilidad solidaria o directa (art. 42 LGT) y otros en los que la situación de subjetiva frente al débito es de responsabilidad subsidiaria o indirecta (art. 43 LGT) que se completan con algunos otros supuestos específicos previstos en la normativa especial de algunos, pocos, tributos.

El Derecho tributario no perfila una linde precisa y transparente entre los supuestos que define de responsabilidad solidaria y aquellos en los que se decanta por delimitarla como subsidiaria. No obstante sí cabe apreciar una cierta diferencia cualitativa entre unos y otros. Tiende a ubicarse al responsable en paralelo con el deudor principal, como solidario, cuando el origen de su responsabilidad está en haber llevado a cabo una acción que le implica en el buen fin de la deuda: Adquiriendo una explotación económica sin cerciorarse de que se estaba al corriente de pago de las obligaciones tributarias devengadas, colaborando en la realización de una infracción o entorpeciendo las acciones ejecutivas de la Administración sobre los bienes del deudor. Se sitúa al responsable detrás del resto de los deudores principales –exigiéndose la declaración de fallidos de éstos antes de dirigirse contra él- cuando está en una posición pasiva respecto al cobro de la deuda de un tercero con el que está vinculado por alguna relación, más o menos relevante: El administrador o agente de aduanas negligente, quien encomienda el desarrollo de su actividad principal a terceros y éstos no cumplen debidamente con sus obligaciones tributarias, o quien mantiene situaciones de confusión patrimonial con sociedades en las que participa.

2.3. Régimen jurídico del responsable tributario

El régimen jurídico propio del responsable tributario, en lo que resulta común a los solidarios y a los subsidiarios, se encuentra regulado en el art. 41 LGT. La mencionada posición podrá concurrir tanto en personas físicas como jurídicas, siendo esta última posibilidad no infrecuente en el caso de personas jurídicas que, en virtud de su participación en la estructura accionarial de otras, ocupan uno o más puestos en los Consejos de administración de las participadas. En estos casos, cuando la ley determina la responsabilidad del “administrador” a quien se está llamando a responder,



con carácter general y a salvo de supuestos específicos, es a la persona jurídica, y no a la persona física que la representa en el Consejo.

La responsabilidad que, salvo que se exprese lo contrario –cosa nada infrecuente-, será subsidiaria, alcanza “a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario” (art. 41.3 LGT), sea por obligaciones principales o a cuenta. Esta expresión excluye –a salvo de normativa específica, que la hay- varios conceptos que, pudiendo ser adeudados por el contribuyente no se pueden exigir de quien responde junto a él:

a) Las sanciones, que no forman parte de la deuda tributaria (art. 58 LGT) y que tan solo se podrán exigir del responsable en su condición de infractor o cuando expresamente así lo prevea la ley, cosa que –sorprendentemente- es tan habitual que bien se puede decir que la excepción anula la regla.

b) Los recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT) y los intereses de demora ligados a los mismos, que aun cuando –desde una consideración de la responsabilidad como pura garantía de la deuda- podrían haberse incluido, se han dejado fuera. Al menos en la responsabilidad solidaria se podría pensar que desde el momento en que la Administración puede exigir al responsable la deuda que se hubiera debido satisfacer en el período voluntario es ésta la que se le ha de reclamar y no la que se devengue en el período de tiempo posterior a aquél en el que se podría ya haber derivado la acción de cobro hacia su persona.

c) En cuanto a los intereses de demora ligados a una liquidación con cuya notificación se abre el período voluntario de pago la doctrina y la jurisprudencia no muestra un parecer uniforme. No faltando quienes interpretan que sólo se pueden exigir los intereses derivados de comportamientos dilatorios atribuibles al propio responsable, otros sostienen –probablemente con más sólido fundamento- que donde el legislador no distingue no ha de hacerlo el intérprete y que estos intereses de demora forman parte, como obligación accesoria, de la deuda tributaria notificada para su ingreso en período voluntario.

d) Los recargos sobre las cuotras a favor del Tesoro o de otros entes públicos y los satisfechos por la presentación extemporánea de las declaraciones o autoliquidaciones, en cuanto que forman parte de la deuda tributaria y no se reclamen en período ejecutivo ha de entenderse que son exigibles del responsable.



Si este es el objeto de la deuda tributaria reclamable, con carácter general, del responsable, el modo de hacerlo pasa por la tramitación de un procedimiento específico de derivación de responsabilidad cuyas características y contenido se contiene en los arts. 174 a 176 LGT y es objeto de desarrollo en los arts. 124 a 126 del Real Decreto 939, de 29 de julio de 2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

A este respecto, el legislador establece que la responsabilidad se habrá de exigir una vez que la deuda sea líquida, lo que no deja de tener sentido desde el momento en que, al fin y al cabo, el procedimiento de derivación de responsabilidad es un procedimiento de recaudación que tiene como presupuesto habilitante la existencia de una deuda líquida, vencida e impagada. Ello, no obstante, la normativa general tributaria de 2003 llevó a cabo un apreciable desarrollo de las prescripciones relativas a la adopción de medidas cautelares (art. 81 LGT), tanto por parte de los órganos inspectores (art. 146 LGT) como de los órganos de recaudación (art. 162 LGT).

Pues bien, en el marco de la adopción de estas medidas cautelares, encaminadas a garantizar el cobro de la deuda, nada impediría que en el desarrollo de un procedimiento de comprobación o de inspección, advertido el peligro de impago de la deuda tributaria cuya liquidación se vislumbra, los órganos de recaudación adoptasen medidas cautelares en relación con los bienes de quienes pudieran resultar responsables de dichas deudas. Evidentemente, estas medidas deberían de ser proporcionadas y no podrían extenderse indefinidamente en el tiempo, además de ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y levantarse si desapareciesen las circunstancias que las motivaron.

Pero no ha de descartarse que se puedan adoptar estas medidas cautelares, aun sin haberse iniciado el procedimiento de exigencia de responsabilidad. Por ejemplo, para asegurar que los administradores –eventuales responsables subsidiarios- van a tener a su disposición bienes suficientes para atender el pago de la deuda tributaria que surja del procedimiento de inspección seguido ante la sociedad administrada.



Otra posibilidad encaminada a prevenir el buen fin de la acción administrativa de cobro –prevista en el ordenamiento vigente- consiste en deslindar la fase declarativa de responsabilidad de la ejecutiva. Ciertamente, a mi entender, la declaración efectiva de responsabilidad no se puede anteponer a la práctica efectiva de la liquidación e impago de la misma, desde el momento en que esta circunstancia constituye el eje del presupuesto de hecho del nacimiento de la responsabilidad. Pero nada impide que el procedimiento avance para procurar una finalización más expeditiva del mismo, de modo que se pueda proceder a la exigencia efectiva de la responsabilidad de forma inmediata al impago de la liquidación, o a la declaración de insolvencia en los supuestos de responsabilidad subsidiaria. Eso sí, todo ello desde la premisa de que el procedimiento, en su integridad, puede extenderse en el tiempo un máximo de seis meses.

3. LOS ADMINISTRADORES COMO RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Una vez descrito el marco general de los responsables tributarios corresponde centrarse en los supuestos de responsabilidad específica que la normativa general tributaria recoge en cuanto a los administradores societarios. La ley se refiere a cuatro supuestos diferentes, con lindes no siempre nítidas entre los mismos, y su aplicación práctica dista mucho del abandono siendo más que abundantes –como demuestra la nutrida jurisprudencia al respecto- los casos en los que la Administración tributaria deriva las acciones de cobro de las deudas no satisfechas por las sociedades hacia sus administradores. De hecho no faltan quienes afirman que el ejercicio de la administración societaria se ha convertido en nuestro ordenamiento tributario en una actividad de alto riesgo patrimonial.

3.1. El administrador infractor

El primer supuesto se recoge en el art. 42.1.a) LGT que califica como responsable solidario de la deuda tributaria a quienes “sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”. Evidentemente, en este caso, el objeto de la responsabilidad se extiende a la sanción.



En realidad en este caso, en el que muy bien puede incurrir un administrador, la responsabilidad no nace tanto del impago de la deuda como de la comisión, como autor o colaborador, de la infracción. De hecho, para que el administrador pueda ser declarado responsable directo de la deuda tributaria como causante o colaborador de la infracción vinculada a su impago es necesario probar la comisión o participación en la misma por los cauces propios del Derecho administrativo sancionador. En definitiva, sería preciso demostrar que se ha llevado a cabo la acción punible, la antijuridicidad de la misma, que el administrador es imputable –como autor, cómplice o colaborador- y culpable, sin que concurran causas de exención de la responsabilidad. Dicho de otro modo, no se mueve este supuesto, en puridad, en el plano de la responsabilidad por deuda ajena –en el del Derecho tributario- sino en el de la comisión de una infracción, en el ámbito del Derecho sancionador tributario.

3.2. El administrador negligente

Siendo así que no será fácil probar que un determinado administrador ha causado o colaborado activamente en la comisión de la infracción tributaria, el art. 43.1.a) LGT contempla la posibilidad de derivar la acción de responsabilidad hacia los administradores que “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.” También en este caso la responsabilidad –de forma, a mi parecer, improcedente- se extiende a las sanciones.

La diferencia en el régimen jurídico entre este supuesto y el precedente es radical. En el caso anterior la Administración se puede dirigir directamente –vencida e impagada la deuda e impuesta la sanción- contra el patrimonio de los administradores que han causado o colaborado en la comisión de la infracción. En este otro supuesto, tratándose de responsabilidad subsidiaria, tan solo se podrá dirigir la acción de cobro contra los administradores una vez que la sociedad –y, en caso de que los hubiera, otros responsables solidarios- hubieran sido declarados insolventes.



Siendo, pues, apreciable la distancia sustantiva que media entre un supuesto y otro –naciendo un caso de la infracción y el otro de la deuda impagada- lo cierto y verdad es que no es tan acusada la diferencia fáctica entre los presupuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la responsabilidad en cada caso. Causar o colaborar en la infracción, omitir la debida diligencia, consentir el incumplimiento o posibilitar su realización no son comportamientos tan distintos que permitan su nítida identificación y prueba en la realidad del actuar societario.

A lo largo del tiempo la abundante jurisprudencia recaída en la materia ha ido acotando ciertos criterios interpretativos que son útiles a la hora de desentrañar el sentido del precepto legal y entre los que se pueden destacar los siguientes:

- a) No necesariamente se evita la responsabilidad no compareciendo a las reuniones en las que se adoptan los acuerdos de los que deriva la misma; habría más bien de probarse el desconocimiento real de lo actuado e incluso la oposición formal a su realización;
- b) si puede demostrarse que un determinado administrador era el responsable de la llevanza de las obligaciones tributarias, el resto podría llegar a eludir la acción de cobro arguyendo que tales materias no eran de su incumbencia;
- c) en el caso de que se forme parte de un consejo de administración en representación de una persona jurídica, en principio, es la persona jurídica representada la llamada a responder que no la persona física que la representa;
- d) no teniendo la responsabilidad carácter objetivo, se habrá de probar la negligencia del administrador como elemento constitutivo de su responsabilidad.

3.3. El administrador de la entidad inactiva

Desde su reforma de 1985 la LGT contempla entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria el de aquellos administradores que lo fueran de “personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas cuasantes del impago” (art. 43.1.b) LGT) que corre en paralelo con lo



dispuesto a tal efecto en el art. 262.5 del RD 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

En su redacción precedente este supuesto incluía una expresión –“en todo caso”- que produjo una más que abultada confusión doctrinal y jurisprudencial sobre la naturaleza objetiva o no de la responsabilidad delimitada en el precepto.⁵ La literalidad del precepto en vigor actualmente no deja ámbito para la discusión y deja claro que sólo se podrá derivar la acción de cobro si el administrador ha obrado de forma negligente, con perjuicio para la Hacienda pública⁶.

La responsabilidad en este caso no se extiende a las sanciones (STS del 21 de noviembre de 2007) sino a las deudas tributarias devengadas, líquidas o no, pendientes al cesar la actividad. Y no se refiere a cualquier tipo de disminución o cese temporal de la actividad, sino al cese fáctico –sin disolución y liquidación formal- que no jurídico, como en la normativa mercantil, completa, definitiva e irreversible⁷, sin perjuicio, claro está, de las dificultades que habrá de conllevar la prueba efectiva de un hecho negativo que tan solo cabe acreditar mediante indicios continuados y congruentes.

3.4. El administrador concursal

El último supuesto de responsabilidad específica de los administradores recogido en la normativa general tributaria es el relativo a los administradores concursales y a los liquidadores de sociedades. Con carácter subsidiario responderán de las deudas tributarias devengadas con anterioridad a “dichas situaciones” cuando “no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento (de las mismas)” (art. 43.1.c) LGT). De las deudas devengadas con posterioridad responderán como cualquier otro administrador.

⁵ Cfr. por todos, LÓPEZ LÓPEZ, H. y MARTÍNEZ CABALLERO, R.: “La responsabilidad de los administradores por deudas tributarias pendientes de sociedades que han cesado en la actividad: relaciones entre las regulaciones tributaria y mercantil”, en *Estudios Financieros (CEF)*, núm. 1, 2008, págs. 3-46

⁶ Vid. STS de 22 de septiembre de 2008.

⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores... op. cit.*, pág. 99. Vid. también STS de 30 de enero de 2007.



Las principales cuestiones que ha suscitado esta modalidad de responsabilidad subsidiaria de los administradores se pueden concretar en las siguientes:

a) Afecta a los liquidadores de sociedades y, por lo tanto, no se extiende a otras personas que pudieran participar en la liquidación de una entidad sin personalidad jurídica –a cuyos patrimonios podría llegar la Administración tributaria por caminos distintos al de este supuesto- ni a los interventores de sociedades anónimas, que no desarrollan tareas de administración sino de fiscalización de éstas;

b) La responsabilidad no se vincula, como hasta el 2003, a la concurrencia explícita de “negligencia o mala fe”, sin que tal supresión implique que pueda tener naturaleza objetiva. Lo que se ha querido poner de manifiesto con tal supresión expresa ha sido, por el contrario, la de no requerir la presencia de una culpabilidad agravada en estos casos respecto de la que se exige al común de los administradores, es decir, la de haber faltado la diligencia debida.

c) Su responsabilidad se extenderá –en cuanto al ámbito objetivo- a las deudas devengadas con anterioridad a la liquidación insatisfechas con carácter previo a la misma y, como administrador, a las devengadas desde el momento en el que se inicie la administración concursal. Y su alcance se limitará al importe del perjuicio causado a la Hacienda pública desde el momento en el que –como en cualquier otro supuesto de responsabilidad- el pago, aunque sea parcial, de la deuda tributaria libera del mismo a todos los eventuales deudores de aquella.

d) La responsabilidad de los administradores concursales que han faltado a sus deberes de diligencia en el desarrollo de las operaciones de liquidación no excluye, antes bien se deduce de ésta, la responsabilidad exigible (art. 40 LGT) de la que corresponde a los socios que se han beneficiado de la liquidación realizada en fraude de acreedores.

4. EL ADMINISTRADOR DE HECHO EN EL ORDEN TRIBUTARIO

4.1. Fundamentos

Es en el Derecho penal, en 1995, cuando aparece en nuestro ordenamiento jurídico el administrador de hecho como sujeto imputable. Sin perjuicio de su construcción jurisprudencial y doctrinal, así como de su mención en la Ley del mercado

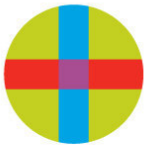


de valores de 1988, la puesta de largo de esta figura en el Derecho patrimonial español se produce en el 2003 cuando, simultáneamente, aparece en la legislación reguladora de las sociedades anónimas, de los concursos de acreedores y, por último, en la vigente norma general tributaria⁸.

El fundamento que subyace en cada uno de estos ordenamientos –el penal, el mercantil y el tributario- al incorporar a su elenco subjetivo de responsabilidad a quienes, no siendo administradores formales, participan en la administración material de las personas jurídicas es bien diferente. En el caso del Derecho penal se trata – como no puede ser de otro modo en el ámbito punitivo- de localizar al sujeto cuya conducta material –más allá de su posición jurídico subjetiva en la entidad- le convierte en sujeto susceptible de imputación a título de autor, cómplice o colaborador. En el caso del Derecho mercantil lo que se busca es, más bien, la protección del accionista y de los terceros que con la entidad contraten. En un plano más cercano a éste último que al del Derecho penal, cuando el Derecho tributario busca el patrimonio del administrador de hecho en realidad lo que persigue –como ya se ha hecho reiterada mención al respecto en las líneas precedentes- es resarcirse en cabeza del mismo del daño patrimonial que en el Erario público ha causado su acción u omisión.

En todos los supuestos de derivación de responsabilidad tributaria el modo en el que la normativa –y no digamos la Administración- ha desvirtuado la naturaleza de la misma para transformarla en una mera acción punitiva –extendiendo de modo prácticamente indiscriminado su objeto a las sanciones- ha contaminado irremediabilmente la corrección formal y material de estos procedimientos. Esta circunstancia, si cabe, es aún más evidente en el caso de los administradores de hecho que, por su singular posición jurídica en el entorno administrativo de la entidad, debería de ser especialmente fino y cauteloso cualquier procedimiento encaminado a transferirles la responsabilidad por la comisión de infracciones.

⁸ Vid. al respecto C.GARCÍA NOVOA, “Notas sobre la responsabilidad tributaria del administrador de hecho”, en *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, IEF, 2008, págs. 653-677. En el estudio de esta figura se ha seguido el trabajo de C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, *La responsabilidad tributaria del administrador de hecho (particular referencia al administrador encubierto)*, inédito, 2007.



4.2. Tipología

La construcción jurisprudencial del administrador de hecho distingue con esta acepción muy diversas posiciones jurídicas que, obedeciendo siempre a un mismo fundamento –el dominio real de la actuación social unido a la concurrencia de alguna irregularidad jurídica en su nombramiento o actuación- en realidad dan razón de situaciones que pueden ser bien dispares y comportar efectos contradictorios entre sí.

En cualquier caso el administrador de hecho, en el plano tributario, de existir no vendría sino a incrementar la nómina de los sujetos responsables susceptibles de verse alcanzados por la acción administrativa de derivación de responsabilidad. De modo pues que concurrirá en la posición jurídica subjetiva de responsable junto con los que, en su caso, fuesen administradores de Derecho. Con estos últimos –a diferencia de lo que ocurre en Derecho penal en los que la responsabilidad se mueve en el plano de la imputabilidad, que no en el de la garantía del pago- compartirían sus obligaciones en régimen de responsabilidad solidaria, que no mancomunada en razón a la proporción del daño por el que cada uno pudiera ser considerado responsable.

Las diferentes modalidades de administrador de hecho que se presentan en la realidad se pueden agrupar en dos grandes tipologías caracterizadas por una visualización hacia el exterior contradictoria. La panoplia más variopinta de situaciones de administradores de hecho es la que engloba todos aquellos supuestos de administradores aparentes, que se muestran como tales ante terceros –formal o materialmente- sin que en realidad concurren en ellos todos y cada uno de los requisitos que la normativa exige del administrador. La segunda figura de administrador de hecho es la que se ubica en el polo opuesto, el administrador encubierto, quien no figurando ante terceros como administrador es quien –de forma efectiva- administra la entidad.

En el marco del administrador aparente cabe, a su vez, distinguir distintos supuestos:

a) En un primer sentido se englobarían todos los casos de administradores en cuyo título jurídico se aprecia alguna irregularidad: puede tratarse de la nulidad del



nombramiento, por tratarse de un menor o por un defecto formal no susceptible de subsanación en el procedimiento o en el acto por el que se adoptó el acuerdo; es el caso, también, del nombramiento caducado, cuando no se ha inscrito el cese o, sencillamente, se ha abandonado el cargo sin actuar con la diligencia debida para regularizar la situación gerencial de la entidad; y es, por último, el supuesto del nombramiento válido no inscrito en el que, propiamente, no se trata de un administrador de hecho sino de Derecho, desde el momento en que la inscripción tiene mero carácter declarativo, que no constitutivo y que siendo el hecho base de una presunción de administración, ni la por sí misma la prueba de forma irrefutable, ni es imprescindible para que concurra.

b) Otra variedad de administrador de hecho de este tipo es el del gestor con poder de decisión, que aparece como tal ante terceros sin que formalmente tenga atribuida la condición de administrador, y que –no teniendo por qué ser calificado automáticamente como tal, por su mera condición gerencial- es perfectamente identificable como administrador fáctico.

c) Una última forma en la que se puede presentar el administrador de hecho aparente es en los casos de sociedades vinculadas cuando una de ellas ejerce el dominio real sobre otra u otras del grupo, tomándose por la matriz o dominante las decisiones directivas propias del administrador.

En cuanto al administrador encubierto es en él en quien concurre la condición más genuina de administración de hecho como opuesta a la administración de Derecho, desde el momento en que su singularidad reside, precisamente, en no presentarse formalmente como tal ante terceros. Es en el administrador de hecho en el que existe una verdadera contraposición entre la administración formal de la sociedad y el dominio real de su actuación efectiva, por cuanto existe una voluntad de ocultación. En su caso el principal problema que presentará la acción derivativa de la responsabilidad será, justamente, la de la prueba –que en buena medida será frecuente que discorra por indicios y presunciones- de esta disociación entre la apariencia formal y la realidad material que aquella encubre.

5. SUPUESTOS DE EXTENSIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA



Sin que sean supuestos específicos de responsabilidad de los administradores en el ámbito tributario tiene interés mencionar tres modalidades singulares de derivación de la responsabilidad por deudas tributarias que en los últimos años se han incorporado a nuestro Derecho tributario por su marcada peculiaridad y por el hecho de que, indirectamente, pueden terminar involucrando a los administradores. En definitiva, siendo casos en los que una sociedad termina respondiendo de las deudas de otra sociedad, los administradores de aquélla han de ser conscientes –al tomar las decisiones de las que trae causa la acción de derivación de responsabilidad- de los riesgos que contraen.

En realidad los tres supuestos que a continuación se describen no están pensados tanto para dar lugar al inicio de procedimientos específicos de derivación de responsabilidad como para prevenir determinadas conductas de configuración fraudulenta. En los tres casos el mensaje que se envía desde la norma al empresario es el de mantenerse al margen de comportamientos con apariencia fraudulenta, con la advertencia de que, de no hacerlo, puede ser llamado a responder ante la Hacienda pública por los incumplimientos tributarios de aquellos con quienes se ha relacionado. En los tres supuestos, también, entran en juego sociedades pantalla o intermediarias cuya intervención parece encaminada a salvaguardar la responsabilidad de quienes –merced a las disposiciones aquí referidas- finalmente pueden ver retornar por estas vías las deudas tributarias que pretendieron eludir con la interposición en sus relaciones patrimoniales de personas jurídicas espurias.

En definitiva, se trata de tres ejemplos paradigmáticos de responsabilidad tributaria que evidencian la agresividad de nuestra normativa en esta materia, blindando el cobro del crédito tributario mediante derivaciones de responsabilidad genéricas y confusas que, además, tienen una clara pretensión de operar de forma prácticamente objetiva.

5.1. Subcontratación de la actividad principal



En el año 2003 el Derecho tributario español recibió en su norma general una técnica de lucha contra el fraude tomada del Derecho laboral. No es infrecuente –en particular en algunos sectores de actividad, como el de la construcción- que las sociedades contraten con terceros la prestación de su actividad principal. La interposición de sociedades, una o más, entre el cliente y la entidad con la que éste contrata permite a ésta una configuración de sus relaciones patrimoniales en un contexto jurídico de cierta impunidad y con ahorro de costes directos o indirectos.

El Derecho tributario –siguiendo la pauta marcada por el laboral- opta en este caso por trasladar a la sociedad principal la responsabilidad –eso sí subsidiaria- por determinadas deudas tributarias impagadas por la entidad contratada o subcontratada. El razonamiento tiene sentido: Si usted deja en manos de un tercero el desarrollo de su actividad principal, tiene que asumir las consecuencias –también las derivadas de incumplimientos tributarios- que tengan las actuaciones de dichos sujetos en el modo en el que llevan a cabo la actividad que se les ha encomendado.

En concreto las deudas tributarias que pueden exigirse, subsidiariamente, a la sociedad principal son las “relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse” (art. 43.1.f) LGT). Eso sí, esta responsabilidad se puede evitar obteniendo anualmente de la Administración tributaria un certificado específico de la entidad a la que se cede la actividad principal en la que se acredite que está “al corriente de sus obligaciones tributarias” (*ibidem*).

Son muchas y diversas las cuestiones técnicas que esta normativa suscita. ¿Qué se ha de entender por actividad principal?, ¿a qué deudas tributarias se puede extender la responsabilidad?, ¿cuál es el contenido del certificado? En realidad lo que se pretende es bien claro y es que las empresas no busquen entre la economía sumergida a sus proveedores de servicios. Al obligarles a solicitar de aquellos en quienes delegan su actividad principal un certificado tributario “de buena conducta” se está tratando de expulsar del tráfico mercantil a los proveedores de servicios que trabajan al margen del sistema tributario.

5.2. El “fraude carrusel”



El segundo supuesto se incorporó a nuestro ordenamiento mediante la Ley 36/2006 que introdujo en la Ley 37/1992 del IVA un precepto –el art. 87.5- en el que se regulaba un supuesto bien peculiar de responsabilidad subsidiaria encaminado a combatir diversas modalidades de fraude en el IVA entre las que ha adquirido una particularidad notoriedad la denominada de “fraude carrusel”⁹.

Como es bien sabido, el IVA es un impuesto de acusada complejidad técnica en el que al gravarse el valor añadido que se incorpora en cada fase de producción, el contribuyente en régimen general lleva a cabo una compleja gestión –impuesto devengado/repercutido menos impuesto soportado igual a cuota a ingresar/deducir/devolver- por la que se va desplazando la carga tributaria hacia el consumidor final. En estas condiciones es relativamente sencillo –de forma burda o sofisticada- aprovechar su funcionamiento para transformarlo fraudulentamente de tributo en beneficio espurio, lo que explica el desproporcionado volumen que su evasión ha alcanzado en los últimos años.

Si ya por sí solo el IVA no se prestase con facilidad a la defraudación, lo artificioso del régimen intracomunitario de entrega de bienes –supuestamente transitorio- ha sido el caldo de cultivo adecuado para el desarrollo de auténticas tramas en las que mediante un alambicado juego de sociedades interpuestas –residenciadas en distintos Estados miembros- se aprovecha el régimen de deducciones y devoluciones del impuesto para causar graves perjuicios en los Erarios públicos de dichos Estados.

En este escenario, y siguiendo la estela de una cierta jurisprudencia comunitaria y la legislación de otros Estados miembros, del británico en especial, nuestro Derecho tributario ha establecido un régimen de responsabilidad subsidiaria que trata de hacer responsable de los incumplimientos de quienes han defraudado a la Hacienda pública a quienes con ellos han contratado.

⁹ Sobre este particular *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras ramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 371 y sigs.



En definitiva, el sujeto pasivo del IVA que pueda “razonablemente presumir” (art. 87.5.1 LIVA) que su proveedor de bienes no va a ingresar el IVA que se haya o se hubiera debido repercutir, en dicha fase o en fases precedentes, podrá ser llamado a responder del impuesto dejado de ingresar. ¿Y cuándo podrá presumirse tal cosa? Pues cuando se haya satisfecho por el bien “un precio notablemente anómalo” (*ibidem*).

No son pocos los excesos que este régimen de responsabilidad presenta desde la perspectiva del principio de neutralidad en el IVA, del principio de proporcionalidad en la articulación de los procedimientos administrativos¹⁰, o del principio de seguridad jurídica. Nuevamente esta disposición normativa está llamada a funcionar más como medida específica antielusión, de prevención, que como régimen jurídico de derivación de responsabilidad de aplicación efectiva.

De nuevo también, como en el caso precedente, se trata de un presupuesto de hecho de responsabilidad concebido para deshacer estructuras de defraudación en las que se utiliza una sociedad instrumental sin consistencia material cuya función es la de un mero cascarón jurídico en el que se ubica el centro de la responsabilidad contraída mientras se desplazan hacia las sociedades operativas los beneficios últimos de la irregular actuación. Y una vez más, el Derecho tributario prescinde del artificio formal para encaminar directamente las acciones de cobro –eso sí, una vez declarada fallido el deudor principal- hacia las sociedades en las que se ha refugiado el beneficio de la conducta fraudulenta.

5.3. El levantamiento del velo

El art. 5 LMPFF introdujo en el art. 43 de la Ley General Tributaria dos supuestos de responsabilidad subsidiaria de nuevo cuño cuya virtualidad es algo más

¹⁰ Sobre la construcción y relevancia del principio de proporcionalidad en Derecho comunitario *vid.* ROZAS, J.A., VILLAR EZCURRA, M.: “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, págs. 73-92.



que llamativa¹¹. Mediante estos preceptos lo que ha hecho el legislador tributario no ha sido sino trasladar al proceder administrativo la conocida doctrina jurisprudencial sobre el levantamiento del velo.

La doctrina del Tribunal Supremo ha ido construyendo toda una doctrina encaminada a trascender las formas societarias que encubren la sola voluntad de proteger, de forma ilícita, el patrimonio personal de sus socios de la acción de los acreedores societarios y viceversa. En definitiva, de luchar contra las construcciones societarias fraudulentas concebidas para actuar en el tráfico jurídico en un régimen de confusión patrimonial en el que se actúa preservándose de las acciones de reclamación patrimonial que se puedan instruir contra los socios o contra las sociedades, ubicando el centro de responsabilidad en una de las personas que participa del entramado que, casualmente, resulta ser insolvente.

Así las cosas, la jurisprudencia ha elaborado toda una doctrina que permite levantar el velo que encubre al responsable último de lo actuado para dirigir la acción de reclamación patrimonial contra él. Esta doctrina –que supone remover las bases sobre las que se levanta el propio concepto jurídico de sociedad- exige para ser aplicada unas premisas particulares y se encomienda al juez, en cada caso, que evalúe y pondere detenidamente si existe un fundamento bastante para proceder de tal modo.

Pues bien, siendo así que la jurisprudencia civil más reciente no se muestra precisamente receptiva a la aplicación indiscriminada del levantamiento del velo¹², el legislador tributario la ha recibido con entusiasmo encomendando su ponderación a una de las partes del procedimiento –el funcionario que lo instruya- sin que a la otra parte le quede otro recurso más allá del jurisdiccional.

Ejerciendo las prerrogativas exorbitantes de autotutela declarativa y ejecutiva que el Derecho público continental reconoce de modo generalizado a las

¹¹ Para un estudio completo del particular *vid.* SANCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2008, *passim*.

¹² *Cfr.* STS de 29 de junio de 2006 en la que se aboga por un uso ponderado y restringido de la doctrina del levantamiento del velo.



Administraciones públicas, se dispone, en el art. 43 LGT, que el funcionario de recaudación podrá aplicar la doctrina del levantamiento del velo, a su buen saber y entender, cuando se den las siguientes circunstancias:

a) Que las personas jurídicas “han sido creadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública”, que ha mediado un abuso del uso de las formas societarias con daño a terceros;

b) que concurren ya sea “unicidad de personas o esferas económicas”, ya sea “confusión o desviación patrimonial”,

c) y que existe “una voluntad rectora común” entre las personas físicas y jurídicas que participan del entramado patrimonial.

Evidentemente, como era de esperar, en estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones. Notese, además, que la derivación de responsabilidad puede discurrir en diversos planos, tanto horizontal –entre sociedades- como vertical –entre sociedades y sus socios- y en ambas direcciones –reclamando las deudas de los socios a las sociedades o las de las sociedades a los socios.

A semejanza de lo que ocurría en el supuesto precedente, el presupuesto de hecho de esta singular modalidad de responsabilidad subsidiaria está construido sobre toda una serie de conceptos jurídicos indeterminados –“voluntad rectora”, “confusión patrimonial”, “control directo o indirecto”- en cuya interpretación el funcionario que instruye el expediente administrativo goza de un más que considerable margen de discrecionalidad. Su aplicación efectiva, por otra parte, crearía una desigualdad entre los eventuales acreedores burlados –públicos, como la Seguridad Social, o privados- ciertamente desproporcionado. La Hacienda pública, ejercitando los privilegios que le reserva este precepto, trascendería las fronteras entre los patrimonios de unos y otros para actuar indistintamente sobre todos aquellos cuya vinculación se entendiera que responde a un principio de unidad. Mientras tanto, el resto de los acreedores verían cómo uno de ellos les toma la delantera a la espera de que un juez dictamine sobre la oportunidad de levantar o no el supuesto velo. ¿Qué pasaría si tras haber ejercitado el Departamento de Recaudación las acciones de derivación de responsabilidad por esta vía un juez declarase –ante las pretensiones de otros acreedores- que no concurría la meritada confusión patrimonial?



Esta doctrina jurisprudencial elevada a práctica administrativa en nuestro Derecho general tributario está llamada, sin duda, a desplegar un efecto notable sobre los patrimonios de los administradores, de hecho o de Derecho, que –en buena lógica– serán quienes hayan de protagonizar los supuestos de confusión patrimonial y voluntad rectora única a los que se alude en su formulación. Una vez más el Derecho tributario ha entrado en tromba en las entretelas del Derecho mercantil para atajar de forma atropellada –ejerciendo la autotutela administrativa– un problema –el de la confusión patrimonial y las sociedades pantalla– que merece un tratamiento unívoco, que no sectorial.

NOTA BIBLIOGRÁFICA

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras ramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, 461 págs.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La Responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, AEDAF/Aranzadi, Cizur Menor, 2004, 249 págs.

ECHEVARRIETA SAZATORNIL, J.M.: “Los nuevos supuestos de responsabilidad”, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2008, págs. 25-43.

GARCÍA NOVOA, C.: “Notas sobre la responsabilidad tributaria del administrador de hecho”, en *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, págs. 653-677.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Recientes tendencias de la responsabilidad tributaria”, en *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, págs. 611-653.



CEU

LÓPEZ LÓPEZ, H. y MARTÍNEZ CABALLERO, R.: “La responsabilidad de los administradores por deudas tributarias pendientes de sociedades que han cesado en la actividad: relaciones entre las regulaciones tributaria y mercantil”, en *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 1, 2008, págs. 3-46.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Aranzadi/RGAF, Cizur Menor, 2007, 374 págs..

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La responsabilidad por actos ilícitos”, en *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, págs. 679-705.

RUIZ HIDALGO, C.: “La delimitación de los supuestos de responsabilidad tributaria en la ocultación de los bienes y derechos a través de las personas jurídicas”, en *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 28, 2007, págs. 7-21.

SANCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2008.