

Recensiones Bibliográficas

Derecho fiscal internacional

Ramón FALCÓN y TELLA y Elvira PULIDO GUERRA
Marcial Pons, Madrid, 2010, 389 págs.

No son buenos los tiempos que corren, aquejados como estamos por una imponente crisis económica y financiera internacional –la peor que se ha vivido desde el fin de la primera guerra mundial, según reconociera hace bien poco el presidente del Banco Central Europeo, Jean Claude TRICHET–, en cuya superación no sirven las viejas y simples recetas, o la apuesta por estrechos tratamientos nacionales, como reparación de lo *diabólicamente ineficaz* que se revela el proceso de toma de decisiones en Europa, como ha señalado el presidente del «Grupo de Reflexión sobre el futuro de la UE en 2030», Felipe GONZÁLEZ. La debilidad de la política frente al dinero y la falta de autoridad y organización de aquélla frente a los inefables mercados, descartan la conveniencia de ensayar remedios caseros para poner fin a la situación.

En el mundo del Derecho, se extendió desde hace ya tiempo –fenómeno que se apreciará aún más cuando tomen cuerpo y se contrasten en la práctica los nuevos planes de estudio universitarios plenamente adaptados al «Espacio Europeo de Educación Superior»– la necesaria consideración de la dimensión europea e internacional, donde los problemas fiscales adquieren una relevancia nada desdeñable. Así lo prueba la amplísima y variada colección de estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria que han ido dando a la luz las principales empresas editoriales.

Desde las páginas de esta misma revista, aparte lógicamente de estudios monográficos de diversos autores, se ha ido dando cuenta de la aparición de importantes obras que han cultivado esa compleja parcela –por citar tan sólo algunos de los trabajos reseñados: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios* (n.º 203/2000); *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua* (n.º 214/2001); *Intercambio de información y fraude fiscal internacional* (n.º 215/2001); las tres ediciones que lleva la obra del CEF sobre *Fiscalidad internacional* (n.º 228/2002, 265/2005 y 289/2007); *El IVA en las operaciones intracomunitarias* (n.º 242/2003); *Tributación de la empresa en la Unión Europea* (n.º 244/2003); *La asistencia mutua en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea* (n.º 271/2005); *Fiscalidad del no residente* (n.º 304/2008)...–, a la que se suma ahora, y estoy seguro que tendrá un puesto destacado, más allá de aspectos coyunturales o de interés comercial, el *Manual* que han escrito Ramón FALCÓN y Elvira PULIDO, Catedrático él de la Universidad Complutense y ella profesora de la Universidad Rey Juan Carlos.

El primero de los autores ha demostrado una incansable atención a los más variados problemas que plantea el ordenamiento tributario desde una perspectiva académica y profesional. Interesa traer a colación el magnífico acercamiento que realizara, al poco de ingresar nuestro país en la Comunidad Europea, y que sirvió a muchos para comenzar a conocer la trascendencia del Derecho Financiero Comunitario (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Ci-

vitias, Madrid, 1988), adoptando una amplia representación del contenido de aquél, por cuanto que no lo dejaba reducido a la exposición del ordenamiento jurídico de la Hacienda comunitaria, sino que extendía su mirada hacia aquellos aspectos de los ordenamientos jurídicos internos que resultan afectados por la normativa europea.

Una perspectiva similar, en la que se conjugan el rigor, la ambición y generosidad de tratamiento –que de manera acertada destacaba el prologoísta de aquel libro– se adopta ahora en esta obra sobre el *Derecho Fiscal Internacional* –regulación de situaciones a las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más Estados–, cuyo estudio se ha de producir «desde la perspectiva de un determinado sistema fiscal, o más precisamente, desde la perspectiva de cada uno de los distintos sistemas fiscales que pueden resultar de aplicación». Esto conlleva, como advierten los autores, un enfoque necesariamente comparado y superador de visiones algo simples de aquél –que lo convertirían en un estudio del sistema tributario español con el mero añadido de los convenios de doble imposición–, procurando dar cuenta de los criterios aplicables en otros países en los casos más significativos.

Esta configuración es especialmente provechosa, ya que responde a necesidades reales de colaboración de profesionales de diferentes Estados, que no sólo han de poseer un conocimiento especializado de su propio ordenamiento jurídico-tributario, sino que a la vez tienen que contar con unas mínimas nociones de los criterios que se aplican en otros sistemas tributarios.

En las primeras páginas quedan reflejados los fines de ese Derecho Fiscal Internacional, que ha de evitar la elusión impositiva –ámbito este de la planificación fiscal internacional–, así como la doble imposición; aspecto este último en el que los autores apuestan por que nuestro Legislador llegue al convencimiento de que no puede actuar como si no existieran otros sistemas tributarios. Así, desde el libro, se defiende que «los artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución obligan a tener en cuenta los sistemas tributarios de los demás Estados, cuando éstos se ajustan a los criterios comúnmente aceptados, lo que entre otras cosas supone que las medidas internas que atenúan la doble imposición son constitucionalmente exigibles, y que al diseñar los puntos de conexión para el gravamen de los no residentes (es decir, los criterios para determinar cuándo una renta o un elemento patrimonial pueden considerarse de fuente española) el legislador está constitucionalmente obligado a seleccionar exclusivamente aquellos supuestos en que la conexión con el ordenamiento español es más intensa que con otros ordenamientos».

Tras un primer capítulo dedicado a la exposición del sistema de fuentes internacionales, comunitarias y nacionales, se adopta una sistemática coherente con el ámbito impositivo que concentra el mayor número de cuestiones que afectan a la fiscalidad internacional.

Así, en la obra que comentamos se analiza de manera conjunta esa triple categoría normativa en lo que atañe a su relación con los diferentes problemas planteados y ordenados según su naturaleza (no por cada figura impositiva concreta), principalmente sobre la imposición directa. Los grupos de problemas identificados por los propios autores son los siguientes:

- En el capítulo segundo se consideran los criterios de sujeción en la imposición directa, realizando una exposición comparada de los puntos de conexión utilizados por cada ordenamiento y las fórmulas convencionales de resolución de supuestos de doble residencia. Aquí

se comentan los criterios de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, aunque, lógicamente, la atención es mayor hacia la imposición sobre la Renta de las Personas Físicas (residencia, nacionalidad, «cláusula Beckham», *extended tax liability*, *exit tax*, personal diplomático...) y de las sociedades y entidades jurídicas (aparte de las reglas internas y convencionales para determinar la residencia, se consideran también los criterios respecto a las *partnerships* y sociedades civiles, comunidades de bienes y herencias yacentes), comentando el concepto de establecimiento permanente y los criterios utilizados en ausencia del mismo en la imposición sobre la renta de los no residentes.

- En el capítulo tercero se reflejan los métodos o sistemas teóricos para evitar o atenuar, en abstracto, la doble imposición derivada de los distintos puntos de conexión –los sistemas de exención (íntegra y con progresividad), de imputación o de crédito fiscal (ordinaria e íntegra) y de deducción–, siguiendo luego con las medidas que, de manera efectiva, operan en los convenios y en el ordenamiento interno.
- Bajo el título de limitaciones al poder tributario derivadas de la red de convenios y del ordenamiento comunitario aparecen, en el capítulo cuarto, los supuestos en que no puede exigirse el tributo como resultado de la normativa interna y de los puntos de conexión establecidos por la misma, o en los que se limita la cuantía del tributo que de otra manera resultaría exigible. Tras la sistematización de las rentas según que pueden gravarse ilimitadamente o con un tope máximo (dividendos, intereses y cánones) en el Estado de la fuente o en el de la residencia, se presta una particular atención al régimen de diferimiento del gravamen sobre las plusvalías derivadas de operaciones de reorganización empresarial (Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre), los criterios utilizados en la imposición patrimonial y sobre sucesiones y donaciones, así como al principio de no discriminación y límites derivados de las libertades comunitarias.
- El capítulo quinto se dedica al tratamiento de los instrumentos de resolución de conflictos que pueden surgir entre diferentes Estados a la hora de interpretar y aplicar los convenios (procedimiento amistoso, soluciones arbitrales y papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea), observando los procedimientos de intercambio de información y asistencia mutua en materia de recaudación con los que las Administraciones fiscales pueden ver facilitada la aplicación de los sistemas tributarios internos.
- Agrupándose con el título de planificación fiscal internacional y medidas antielusión se trata, en el capítulo sexto, un conjunto heterogéneo de regímenes, situaciones y estrategias empleadas habitualmente en la práctica para reducir la carga fiscal soportada por determinadas operaciones internacionales, así como de las medidas adoptadas frente a las mismas, de carácter convencional o interno. Aquí se traen territorios (Andorra, Mónaco, Suiza, Irlanda, Chipre, Delaware, *Canary Wharf* y la *City* londinense) y estructuras utilizados en la planificación fiscal (las BV holandesas, *holdings* danesas, nuestras ETVE, SICAV luxemburguesas y españolas, los REIT y las recientes sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, las fundaciones de Liechtenstein y los *trust* o fideicomisos). En cuanto a las medidas antiabuso se consideran los precios de transferencia, la subcapitalización, la transparencia fiscal internacional y las iniciativas para evitar situaciones de *treaty-shopping*, *rule-shopping* y favorecer el control de centros financieros *off-shore*. Asimismo

se incluye el estudio de los paraísos fiscales y las medidas de reacción a los regímenes fiscales perniciosos.

- El último capítulo del libro se detiene en la progresiva reducción de los derechos de aduana y de los obstáculos no arancelarios en el ámbito de la Organización Mundial de Comercio. Luego, ya a nivel comunitario, los autores se refieren al Arancel Aduanero Común, a las «disposiciones fiscales» del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y acuerdos de asociación y libre comercio con terceros países. Finalmente, comentan los caracteres generales que presenta la imposición sobre el consumo en las operaciones internacionales.

En la última parte de la obra se presenta una versión en castellano del Modelo OCDE de Convenio en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, diferentes cuadros-resumen con información de los tipos máximos aplicables en la fuente sobre dividendos, intereses y cánones en la red de convenios española, así como un glosario de términos habitualmente empleados en el Derecho Fiscal Internacional y una reseña bibliográfica.

Miguel Ángel Martínez Lago

La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión

Félix Alberto VEGA BORREGO

Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2008, 116 págs.

Este libro de Félix VEGA BORREGO resultará especialmente útil para abogados y asesores fiscales, por cuanto que en él se profundiza sobre las diversas cuestiones que suscita la ejecución de los actos resolutorios derivados de los procedimientos de revisión en materia tributaria. Se trata de una obra que continúa una fértil línea de investigación de este Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, como lo prueban otras publicaciones suyas anteriores, algunas aparecidas en las páginas de esta misma Revista (véase, por ejemplo, el n.º 287/2007) y editorial (*La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, CEF, Madrid, 2006).

Desde el principio de la monografía, sistematizada en seis capítulos a los que sigue la pertinente indicación bibliográfica utilizada, el autor muestra un claro propósito clarificador del objeto de su análisis, constituido por el régimen jurídico de la ejecución de los actos que resuelven o ponen fin a los procedimientos de revisión en materia tributaria y que se halla regulada, principalmente, en el Título V del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

También se advierte de los procedimientos diferenciados por los que discurre la ejecución de actos administrativos y judiciales (los primeros no tienen que ser firmes para poder ser ejecutados, mientras que los segundos sí lo tienen que ser, sin perjuicio de su ejecución provisional) y se exponen los más frecuentes ejemplos prácticos en los que se dan problemas de ejecución.

Después de observar las normas generales para la ejecución de actos resolutorios (arts. 66 y 67 RGRVA), se estudian las diferentes modalidades de ejecución dependiendo de que el acto impugnado haya sido confirmado o anulado total o parcialmente.

En el primer supuesto no se precisará de actos de ejecución, debiendo verificarse simplemente por la Administración que dictó el acto impugnado que su destinatario lo cumplió y, no siendo así, realizando las actuaciones necesarias para compelerle a ello, incluso con la imposición de sanciones; ocupándose el RGRVA (art. 66.6) de aspectos exclusivamente relacionados con actos de contenido económico y que se refieren al plazo en que deberá ingresarse la deuda suspendida y a la liquidación de los intereses de demora devengados durante la suspensión.

En sus observaciones, el profesor VEGA BORREGO distingue, en primer término, y con relación a los plazos de ingreso, según el momento en que la suspensión de la deuda comenzó a surtir efectos –en periodo voluntario o ya en el ejecutivo– y, por otra parte, además de tener en cuenta esa misma diferenciación para la liquidación de los «intereses suspensivos», incluye cuestiones no previstas por la LGT ni por el RGRVA, refiriéndose, por este orden, a la liquidación de intereses como acto administrativo autónomo, órgano competente para dictarlo, tipo de interés, base de la deuda sobre la que

los intereses suspensivos deberán calcularse –cuestionando la inclusión en la misma de las sanciones pecuniarias, los intereses de demora y los recargos, sean por declaración extemporánea o resulten del periodo ejecutivo– y periodo de tiempo para la determinación de los mismos, teniendo en cuenta que el incumplimiento de los plazos de tramitación deberá descontarse de ese cómputo.

Posteriormente se fija el autor y pone numerosos ejemplos de los diferentes supuestos de anulación del acto impugnado, distinguiendo en relación con los mismos las consecuencias que se darán si el obligado tributario ingresó la deuda exigida por el acto anulado o la misma hubiese estado suspendida durante el procedimiento de revisión. En el libro se repasan los casos previstos para la anulación íntegra sin posibilidades de que la Administración pueda dictar un nuevo acto sustitutivo (art. 66.5 RGRVA) y de anulación parcial o total que requieren que se dicten actos nuevos en ejecución de tales resoluciones (art. 66.3 y 4 RGRVA).

El capítulo tercero se dedica a observar el derecho que tiene el obligado tributario de obtener la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión que contempla el artículo 67 del RGRVA para los casos en que «a) se anula parcialmente la liquidación y se mantiene la impugnación en una instancia ulterior de la parte no anulada; b) se anula la liquidación impugnada, pudiendo la Administración dictar una nueva en su sustitución la cual también se impugna, y se pretende su suspensión con la garantía utilizada para suspender la liquidación anulada». A estos supuestos se añaden los señalados por el artículo 52.3 de la misma norma en relación con la anulación total o parcial del acto impugnado y remisión a los Tribunales Económico-Administrativos del expediente y escrito de interposición de la reclamación.

De las normas especiales para la ejecución de resoluciones económico-administrativas se ocupa el profesor VEGA BORREGO en el siguiente capítulo. Aquéllas vienen establecidas en los artículos 68 y 69 del RGRVA y se concretan en un *incidente de ejecución* que puede promover el interesado frente a los actos dictados en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo; otro trámite de *aclaración de las resoluciones* que podrán instar los órganos competentes para ejecutarlas y la *extensión de los efectos de las resoluciones económico-administrativas* «a todos los actos, actuaciones u omisiones posteriores a la interposición de la reclamación que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación y no sean firmes en vía administrativa».

A continuación se consideran los artículos 70 y 71 del RGRVA, preceptos que, como señala el autor, «aparentemente establecen una serie de reglas sobre la ejecución de los actos resolutorios, cuando los mismos proceden de una instancia judicial. Materialmente, sin embargo, apenas puede apreciarse la existencia de un contenido sustantivo que sea relevante», dada la emisión que se efectúa a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Con la intención de poner de relieve algunos elementos significativos cuando la ejecución afecta a la materia tributaria, se comentan en el libro las siguientes cuestiones particulares: 1.^a Extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa; 2.^a Prescripción del derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos: especialidades cuando este derecho se declara por sentencia judicial, y 3.^a Medios coercitivos para la ejecución de sentencias judiciales.

El último capítulo se refiere al reembolso del coste de las garantías que prevé el artículo 33 de la LGT y cuyo régimen sustantivo y procedimiento para su obtención aparece desarrollado por los artículos 71 a 79 del RGRVA. Tras el señalamiento de los supuestos en los que procede el reembolso y de los requisitos para que proceda el mismo –que exista una sentencia o resolución administrativa firme que declare la improcedencia total o parcial del acto impugnado–, se considera el contenido de este derecho, determinando los costes que serán reembolsables según que la garantía prestada consistiese en aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución, hipoteca o prenda con o sin desplazamiento y en el caso de garantías distintas de las anteriores. En relación con los intereses que habrá de abonar la Administración, se determinan las fechas de inicio y finalización del devengo, tipo de interés (legal) aplicable y la automaticidad del devengo de intereses. Finalmente, se comentan los aspectos relacionados con la prescripción de este derecho y el procedimiento a seguir para el reembolso del coste de las garantías aportadas.

Miguel Ángel Martínez Lago

***La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»
(una errónea articulación normativa para una
discutible doctrina jurisprudencial)***

Hugo LÓPEZ LÓPEZ

Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, 126 págs.

Desde estas páginas ya hemos dado noticia de otros títulos surgidos al calor de las medidas contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, para la prevención del fraude fiscal, como son los tipos de responsabilidad tributaria analizados por Hugo LÓPEZ, profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid. Su libro consta de seis capítulos que se completan con referencias bibliográficas y de la jurisprudencia tributaria y doctrina administrativa empleadas en la investigación.

Al principio de la obra se realiza una breve descripción del significado de la doctrina del levantamiento del velo societario (o, en las denominaciones anglosajonas: *disregard of the legal entity*, *piercing the corporate veil* o *lifting the corporate veil*), surgida de las resoluciones de los tribunales de justicia, sin que eluda el autor dejar reflejada con claridad cuál es su posición crítica en relación con la misma y por la positivización de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria en el artículo 43.1 g) y h) de la Ley General Tributaria, entendiendo que los mismos generan más problemas que soluciones. Además, el principio de reserva de ley en el ámbito jurídico-tributario limita fuertemente el campo de aplicación de aquella doctrina.

En su recorrido a través de la jurisprudencia anterior a los supuestos previstos en la Ley General Tributaria, el autor distingue las fases de cuantificación y liquidación, por un lado, de la recaudación, por otro. En el primer estadio, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo «es legalmente inadmisibile... resulta perturbadora y perfectamente inútil, ya que el ordenamiento tributario dispone de otras técnicas que permiten alcanzar resultados semejantes dentro del más escrupuloso respeto a la ley», lo que conlleva la necesidad de interpretar la normativa especial que resulte de concreta aplicación, acudiendo, en su caso, a las cláusulas generales de cierre en corrección de abusos y simulaciones.

En el procedimiento de recaudación, el profesor LÓPEZ constata la heterogeneidad de supuestos que se han enjuiciado, desde simples operaciones de transmisión de bienes a entidades jurídicas, hasta otras reveladoras de un alto nivel de sofisticación. Ello permite distinguir el empleo que los tribunales han realizado de la doctrina estudiada en fraudes a través de sucesiones de facto en el ejercicio de actividades económicas, tercerías de dominio interpuestas por sociedades frente al embargo de bienes y ejercicio de acciones civiles por parte de la Administración tributaria. La conclusión que se alcanza tras el examen de los diversos casos enjuiciados es que por el carácter subsidiario de la doctrina del levantamiento del velo, no procederá su aplicación cuando puedan encontrarse otras soluciones jurídicas en las que quepa subsumir los enunciados por el artículo 43.1 g) y h) de la Ley General Tributaria.

En el capítulo segundo se atiende a la ubicación de estos nuevos supuestos en la confusa institución de la responsabilidad tributaria. Para ello se remonta el autor a la originaria redacción de

la Ley General Tributaria de 1963, considerando que la ausencia de una regulación completa de la coautoría y la participación en la comisión de infracciones tributarias llevó al legislador al encuentro, como si de una especie de talismán se tratara, de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos para resolver lagunas de punibilidad.

En relación con los tipos de responsabilidad subsidiaria «circular» –de la persona que controla efectivamente la sociedad creada con el propósito fraudulento y de ésta respecto de las deudas de aquélla– ahora previstos por levantamiento del velo, se plantea su alcance a la deuda y a las sanciones, respondiendo a situaciones de insolvencia o de insuficiencia de patrimonio de la entidad deudora, recayendo en la Administración la tarea de acreditar que las personas jurídicas se crearon o fueron utilizadas de manera abusiva o fraudulenta con el propósito de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, exigiéndose, además, unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. Para el profesor LÓPEZ «no terminan de quedar claros los pilares sobre los que se asientan los nuevos supuestos de responsabilidad. En particular, qué debe entenderse por persona jurídica creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal; control parcial efectivo, voluntad rectora común; unicidad de personas o esferas económicas... La enorme vaguedad e indeterminación de los conceptos empleados por el legislador contrasta con la decisión de encomendar a la Administración, acreedora de la obligación, la función de delimitar con mayor precisión el concreto alcance de estos nuevos preceptos».

Ya en el capítulo tercero se realiza el análisis del presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, planteando la finalidad encomiable frente al fraude fiscal de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, aunque la normativización de la doctrina nacida en el ámbito judicial y estudiada en el libro presenta, como paradoja, una evidente pérdida de eficacia de la misma por resultar aplicable exclusivamente, a partir de entonces, a los supuestos del artículo 43.1 g) y h) de la Ley General Tributaria. Por otro lado, tampoco se ha ganado en el terreno de la seguridad jurídica, dado lo confuso y abstracto de la terminología empleada en la construcción normativa.

Por lo que se refiere al tipo fijado por el artículo 43.1 g) de la Ley General Tributaria, en el mismo se pretende evitar que quede frustrada la acción seguida contra la sociedad controlada insolvente, declarando responsable a quien ejerza tal control. Como bien plantea el autor, la redacción del precepto presenta serias dificultades de inteligencia y pivota sobre conceptos ciertamente imprecisos y en cierto modo ajenos al ámbito tributario, haciéndose depender su aplicación de hechos o circunstancias muy difíciles de probar, e incluso, en ocasiones, de imposible demostración empírica. Tras el estudio de los requisitos que han de darse –un control efectivo, el propósito de abuso y elusión fraudulenta en la creación o utilización de la sociedad y la unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial–, se postula un replanteamiento conceptual del instituto de la persona jurídica para la corrección de las conductas que vienen reconduciéndose al levantamiento del velo societario y se considera el complemento que prevé el artículo 43.1 h) de la misma Ley General Tributaria, al hacer responder a las personas creadas o utilizadas de manera fraudulenta de las deudas y sanciones correspondientes a los sujetos que las controlan, ignorando los negocios traslativos –próximos al alzamiento de bienes– que hayan situado bienes del deudor tras una pantalla societaria.

No le falta, desde luego, razón al profesor LÓPEZ cuando considera que «muchos de los problemas que se pretenden resolver a través de reformas legislativas aparentemente tan trascendentes

para la lucha contra el fraude... podrían aplacarse con un mero esfuerzo intelectual por la correcta interpretación de los textos legales ya vigentes». La reconducción de casos que ello implicaría bien pudiera ofrecer a la Administración la ventaja de ahorrarse la apertura de un innecesario procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, aunque, claro está, entonces tendrían los actos que discurrir por los cauces declarativos judiciales. Para ser realistas, no nos parece que el detectado abuso de autotutela administrativa que representan los supuestos de responsabilidad subsidiaria analizados en esta obra, pueda conmovier y guiar los pasos de la Administración retrocediendo posiciones en beneficio de los tribunales ordinarios.

Al tratar de la consecuencia jurídica –alcance de la responsabilidad (obligaciones tributarias y sanciones pecuniarias)– se augura un alto índice de conflictividad ante las instancias judiciales, así como una enorme dificultad de aplicación de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria.

Finalmente, en el capítulo quinto, se considera que la regulación del procedimiento para la derivación de la responsabilidad previsto en la Ley General Tributaria resulta incoherente con las características propias de los tipos de responsabilidad estudiados, lo cual no hace sino aumentar las deficiencias y contradicciones de haber llevado al derecho positivo la doctrina del levantamiento del velo; regulación que, como dice el autor, es susceptible de una sustancial mejora «en la que se tenga en cuenta, no sólo que la extensión de la responsabilidad a las sanciones obliga al legislador a revestir el procedimiento con las garantías constitucionalmente reconocidas para la imposición de sanciones, sino también las especialidades características de este tipo de conductas fraudulentas en vía de recaudación».

Miguel Ángel Martínez Lago