

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE

EL LEVANTAMIENTO  
DEL VELO  
EN LA NUEVA LGT

LA RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD  
PANTALLA Y REFUGIO

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2008

# ÍNDICE

	Pág.
ABREVIATURAS.....	9

## PRIMERA PARTE

### FUNDAMENTOS Y ASPECTOS GENERALES

#### CAPÍTULO PRIMERO

#### DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL A LA NORMACIÓN JURÍDICA

I. LA PERSONA JURÍDICA COMO APARIENCIA .....	13
II. CONTEXTO DE LA RESPONSABILIDAD DEL ART. 43.1.G) Y H) DE LA LGT .....	21
1. Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal.....	21
2. Plan de prevención del fraude .....	24
3. Reconocimiento positivo de supuesto similar .....	30
4. Doctrina del levantamiento del velo como antecedente y fun- damento .....	32
III. LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO .....	34
1. Aspectos generales .....	34
2. Trayectoria evolutiva .....	39
3. Fundamentación .....	45
a) El conflicto valorativo detonante de la aplicación de la institución .....	46
b) Los criterios que permiten flexionar o excepcionar la per- sonalidad reconocida .....	49
4. Caracteres .....	56

	Pág.
a) Aplicación judicial .....	56
b) <i>Numerua apertus</i> de casos.....	63
c) Sobre las consecuencias jurídicas.....	64
d) Carácter excepcional y subsidiario.....	66
IV. DE TÉCNICA JURISPRUDENCIAL A TÉCNICA NORMATIVA ...	68
1. Dificultades de plasmar normativamente el casuismo jurisprudencial.....	70
2. La generalidad de la aplicación de una doctrina excepcional ....	72
3. Aplicación administrativa frente a la aplicación jurisprudencial.	73
4. Efectos normativos: La responsabilidad tributaria y sancionadora .....	75
5. Eventual colisión con la aplicación de figuras normativas ya existentes como la simulación .....	75

## CAPÍTULO SEGUNDO

### **ELEMENTOS COMUNES DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DEL ART. 43.1.G) Y H) DE LA LGT**

I. LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD REGULADOS .....	77
II. REQUISITOS GENERALES PARA SU APLICACIÓN .....	81
1. Los requisitos de las responsabilidades tributarias.....	82
a) Requisitos comunes.....	84
b) Grupos de casos.....	108
2. Los requisitos derivados de la vigencia de los principios punitivos .....	110
a) Sobre el responsable de la sanción.....	111
b) Sobre el responsable como figura híbrida tributario-sancionadora .....	121
III. ÁMBITO DE APLICACIÓN E INSTITUCIONES PRÓXIMAS ....	146
IV. CARACTERÍSTICAS .....	169

## SEGUNDA PARTE

### **LA RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD PANTALLA Y REFUGIO**

#### CAPÍTULO TERCERO

### **LA RESPONSABILIDAD DEL SUJETO DOMINANTE. LA SOCIEDAD PANTALLA**

I. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	179
---------------------------------------	-----

	Pág.
1. Requisitos específicos .....	180
2. Delimitación de conductas afines .....	183
a) La transparencia fiscal .....	183
b) La responsabilidad del administrador de hecho y de derecho .	185
c) El régimen de consolidación fiscal .....	187
d) La responsabilidad de las Comunidades Autónomas y Cor- poraciones locales .....	191
3. Grupos de casos de la sociedad pantalla.....	192
a) Sociedad unipersonal.....	192
b) Sociedad familiar.....	196
c) Grupos de sociedades .....	197
d) La infracapitalización .....	209
II. LA RESPONSABILIDAD SANCIONADORA .....	213
1. La persona jurídica como responsable punitivo .....	213
a) Cuestiones previas .....	213
b) Imputación punitiva de la persona jurídica .....	217
c) Culpabilidad de la persona jurídica .....	231
d) Criterios para imputar la culpabilidad de la persona jurídica .	238
2. Delimitación de conductas afines .....	249
a) La circunstancia de calificación del art. 184.3.c) de la LGT .	249
b) La autoría mediata .....	250
3. La inexistencia de la responsabilidad de la sociedad pantalla ....	253

## CAPÍTULO CUARTO

### **LA RESPONSABILIDAD DEL SUJETO DOMINADO. LA SOCIEDAD REFUGIO**

I. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA .....	255
1. Requisitos específicos .....	255
a) Relación de control respecto de la sociedad aparente. El testaferro persona física.....	259
b) Grado de control .....	269
2. Delimitación de conductas afines .....	270
a) La acción revocatoria civil .....	271
b) La responsabilidad solidaria en recaudación del art. 42.2 de la LGT .....	273
c) Tercerías de dominio y mejor derecho .....	274
d) La responsabilidad por sucesión de empresa <i>inter vivos</i> .....	280
3. Grupos de casos de la sociedad refugio .....	281

	<u>Pág.</u>
<i>a)</i> Grupos de sociedades .....	282
<i>b)</i> La descapitalización o «sucesión» empresarial fraudulenta..	285
II. LA RESPONSABILIDAD SANCIONADORA .....	290
1. Requisitos sancionadores.....	291
2. Colisión con el delito de alzamiento de bienes .....	292
EPÍLOGO .....	307
BIBLIOGRAFÍA .....	319

## CAPITULO PRIMERO

# DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL A LA NORMACIÓN JURÍDICA

### I. LA PERSONA JURÍDICA COMO APARIENCIA

La naturaleza estrictamente normativa de las personas jurídicas, en términos generales sociedades, entraña que pueda afirmarse o negarse su subjetividad. Ello se deriva de que, como creación jurídica, no posee un sustrato trascendente a su reconocimiento. Por el contrario, la persona natural o física siempre tendrá personalidad y capacidad jurídica. Su dignidad, y los derechos humanos consustanciales de que son titulares, las hacen acreedoras de tal condición. Es más, el Derecho, el Estado, no puede desconocer su existencia porque resulta un *præius* de la organización social. Las personas físicas no existen, tan sólo, por que se reconozcan como tales jurídicamente. Son, porque tienen una existencia previa innegable y en tal sentido intangible jurídicamente. Expresamente se reconoce en la Constitución en el art. 10.1 al señalar que: «La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social». La cualidad de persona, señala DE CASTRO, es un valor especial o dignidad jurídica que tiene el hombre en Derecho y que se manifiesta en dos facetas; una activa, como título en relación con la comunidad jurídica, como miembro de la misma; y otra pasiva, como parte de dicha sociedad jurídica sometido a deberes jurídicos y sujeto a responsabilidad <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> F. DE CASTRO Y BRAVO: *Derecho civil de España*, t. II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1952, recogida en edición de Civitas, Madrid, 1984, pp. 30-31.

El significado más amplio del concepto de dignidad, siempre de difícil aprehensión, nos lo brinda desde una perspectiva filosófica CORTINA cuando señala que el respeto a la dignidad humana significa no utilizar a los seres humanos como medios, no dañarlos, y empoderarlos para que puedan llevar adelante sus proyectos de autorrealización vital<sup>2</sup>. Lo anterior conlleva que la persona física, desde la perspectiva del Derecho no se puede considerar, en su globalidad, como instrumento o apariencia, aunque sí lo sean algunos de sus actos. En tal sentido no será la subjetividad jurídica de la persona física la cuestionada sino su concreta actuación o la titularidad poseída. Por un lado, se puede cuestionar el derecho que se le atribuya, por haber empleado vías ilícitas en su consecución, pero no el hecho de que sea o no capaz jurídicamente de ser titular del mismo. Lo contrario sería negar su capacidad jurídica, con riesgo a cosificar a la persona natural e ir contra lo imperado constitucionalmente —art. 10 CE—. Por otro lado, existe la posibilidad de que concretos actos de la persona aparezcan influidos por terceros —el hombre de atrás— que no aparezcan en la relación jurídica o en su actuación considerada relevante a efectos jurídicos. En tal contexto se hablará sobre todo de la existencia o ausencia de responsabilidad del ejecutor material, pero no para desconocer su subjetividad, sino para modular e imputar correctamente la responsabilidad concurrente. En supuestos en los que se exige la culpabilidad de la acción, para afirmar la responsabilidad civil o punitiva, la inimputabilidad del sujeto que realiza la acción hace necesario indagar sobre si ha intervenido otra persona que, tras ella, ha instrumentalizado su comportamiento exterior.

Por el contrario, la persona jurídica posee una subjetividad derivada de su reconocimiento jurídico. Es por ello, que únicamente el ser humano es persona en sentido estricto, mientras que son personificaciones aquellas figuras consideradas traslativamente como personas para atribuirles derechos y vinculaciones. El ordenamiento actúa respecto de la subjetividad reconocida a tales entes «como si» persona física se tratara, pero dicha equivalencia nunca resulta identidad, no «es» un ser humano, con las implicaciones jurídico-políticas de tal categoría. De ahí que cabe asentar con DE CASTRO una consideración básica: no existe una doctrina común a la persona física y jurídica, cada una tiene su propio significado y peculiares principios<sup>3</sup>. No se puede partir de una concepción antropomórfica de la persona jurídica de la que se aprecie una total identidad con la física. El reconocimiento de la personalidad se efectúa sobre la base de los presupuestos estimados dignos de protección, ya sea por agrupar esfuerzos colectivos, ya sea por tutelar fines de interés general, fines que trascienden de los intereses individuales y tienen vocación de perdurabili-

---

<sup>2</sup> A. CORTINA: *Ética de la razón cordial. Educar en la ciudadanía en el siglo XXI*, Oviedo, Ediciones Nobel, 2007, p. 226.

<sup>3</sup> F. DE CASTRO Y BRAVO: *Derecho civil...*, *op. cit.*, p. 34.

dad. Las sociedades nacen de la necesidad de la persona de asociarse, de juntarse con otros, para conseguir finalidades y resultados más amplios que por sí, individualmente, no podrían conseguir<sup>4</sup>. Así, se ha de afirmar una responsabilidad empresarial en la medida que el resultado no puede ser atribuido a un solo individuo. La existencia y conformación de tales entes comportan una serie de ventajas: poseen una entidad distinta e independiente de la de sus componentes, algunos de ellos limitan la responsabilidad de sus socios, o su tratamiento tributario es diverso al de la persona física<sup>5</sup>. Tales beneficios son utilizados por algunos individuos para aparentar su constitución y crear personas jurídicas con fines diversos a los previstos en el ordenamiento jurídico. El carácter voluntario, junto a la facilidad de su creación —basta acordarlo en un contrato y, eventualmente, inscribirlo en el Registro mercantil— lleva a que la persona jurídica pueda ser instrumento para fines diversos. Tales personificaciones pueden resultar el cauce para sustraer la responsabilidad que correspondería al fundador o al socio o partícipe. La creación de una persona jurídica puede obedecer a fines diversos a los previstos con el reconocimiento de la personalidad a dichas entidades. Pudiendo ampararse fines abusivos o ilícitos, que pretender eludir el principio de responsabilidad patrimonial universal prevista en el art. 1.911 CC, o para ocultar la verdadera titularidad de los bienes. Ante tales disfunciones el ordenamiento jurídico reacciona eliminando la ficción creada levantando el velo, prescindiendo de la apariencia jurídica. Las personas jurídicas han de satisfacer determinados fines sociales, si no los cumplen pierden su sentido y razón de ser.

Estas primeras consideraciones enmarcan algunas de las cuestiones esenciales a tratar; por un lado, si únicamente será posible levantar el velo de las personas jurídicas, y por otro lado, si las personas jurídicas pueden ser responsables a efectos punitivos —en concreto penalmente—. A efectos penales y para lograr una concordancia al tratamiento administrativo, cabría plantear la necesidad de crear esquemas jurídicos adaptados a la realidad de la persona jurídica para afirmar su imputación.

---

<sup>4</sup> Todo ello al margen de las diatribas doctrinales sobre la persona jurídica. Desde la concepción como ficción, pasando al organicismo, hasta el normativismo, evidencian la polémica y pareceres encontrados al respecto. Son criterios que parten de discutir sobre su antropomorfismo y establecer equivalencias sobre la figura de la persona natural, a la formalización extrema que conlleva su existencia por una determinación normativa. A este respecto, *vid.* N. LÓPEZ CALERA: *Los nuevos Leviatanes. Teoría de los sujetos colectivos*, Madrid, Marcial Pons, 2007, pp. 33 a 49.

<sup>5</sup> La persona jurídica de las sociedades, nos recuerda PAZ ARES, que origina un mecanismo de imputación de derechos y obligaciones (C. PAZ ARES: «Las sociedades mercantiles», en A. MENÉNDEZ (dir): *Lecciones de Derechos Mercantil*, Navarra, Civitas, 2006, p. 272). En el plano mercantil la personalidad jurídica atribuye a la colectividad de los socios un determinado régimen jurídico caracterizado por: 1.º) Dotar a la sociedad de una individualidad que le permite ser calificada como empresario mercantil colectivo. 2.º) Dotar a la sociedad de autonomía y capacidad jurídica para actuar. 3.º) Dotar a la sociedad de un patrimonio autónomo. 4.º) Imponer al ente las obligaciones y derechos que integran el estatus propio (M. BROSETA PONT y F. MARTÍNEZ SANZ: *Manual de Derecho Mercantil*, vol. I, Madrid, Tecnos, 2007, pp. 298-299).



Si a los anteriores planteamientos los catalogábamos de esenciales no podemos ignorar u obviar la dinámica social en la que se enmarca la actuación y relevancia de las personas jurídicas, verdaderos actores de un determinado desarrollo económico y social. En el contexto del modelo de desarrollo económico y social vigente, la persona jurídica se posiciona como uno de los actores principales. Como nos recordaba MAX WEBER las características de la sociedad moderna basculan sobre la industrialización, burocratización y urbanización<sup>6</sup>. Tales aspectos en la actualidad, y para el tema que nos ocupa, mantienen su relevancia, si bien con nuevas dimensiones orientadas por procesos de globalización. Así la industrialización ha sufrido un crecimiento exponencial que aboca a la profusión y densidad de la creación de personas jurídicas, en un contexto de múltiples intercambios pluriespaciales —físicos y virtuales—. La urbanización parte de que es en la ciudad donde se desarrollan la mayoría de las actividades sociales jurídicamente relevantes, en donde la creciente tecnificación e intercomunicación acrecienta su complejidad, permitiendo además un mayor anonimato, aspecto que refuerza la sensación de impunidad. En tal contexto afloran complicadas tramas jurídicas que integran lo que se ha denominado la ingeniería fiscal. Dicho estado de cosas nos lleva a la necesidad de una mayor intervención e injerencia estatal (burocratización) en los diversos niveles, para evitar los malos usos de los instrumentos jurídicos en un contexto de libertad. La globalización de la actividad económica ha llevado a la necesidad de coordinar y ordenar la actividad económica y societaria, sobre todo en el contexto de la Unión Europea donde rige la libertad de establecimiento<sup>7</sup>. En este ámbito de intercomunicación y dinamismo es donde el Derecho ha de desplegar toda una panoplia de técnicas, mecanismos e instituciones, destinadas a, en un contexto de libertad, encauzar los comportamientos nocivos para la comunidad. Para superar tal estado de cosas procede utilizar, tanto un derecho no prescriptivo o *soft law*, de origen consensuado, encaminado a la resolución autónoma de las conductas<sup>8</sup>, como un derecho basado en la persuasión y el estímulo para, en último término, un derecho coactivo que impida las conductas

---

<sup>6</sup> M. WEBER: *Economía y sociedad. Esbozo de una sociología comprensiva*, vol. 1. Fondo de Cultura Económica. 1.ª reimpresión, 1969, México, pp. 286 ss. También se hace referencia a tales características en C. HERRERO HERRERO: *Los delitos económicos. Perspectiva jurídica y criminológica*, Madrid, Ministerio del Interior, 1992.

<sup>7</sup> Se ha de tener presente los diversos esfuerzos para la creación de sociedades mercantiles europeas. En tal línea la Exposición de Motivos de la Ley 19/2005, de 14 de noviembre, sobre la sociedad anónima europea domiciliada en España nos habla de la dificultad y complejidad de su conformación: «No obstante, el diseño originario, que pretendía conseguir una normativa sustantiva completa de carácter comunitario, ha dejado paso a una solución menos ambiciosa en la que, junto con esa normativa supranacional, conviven necesariamente, en una muy compleja relación jerárquica, las normas legales aplicables a las sociedades anónimas en el Derecho interno».

<sup>8</sup> Sobre tal concepto *vid.* J. C. ALLI ARANGUREN: *Derecho Administrativo y globalización*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004, pp. 370-371.

lesivas a través del empleo de medidas preventivas-represivas netamente sancionadoras. Resulta así que el Derecho despliega toda una variedad de técnicas normativas, ya sean de fomento, ya de coacción más o menos directa e intensa, que intentan vehicular y encauzar los intereses considerados dignos. En tal contexto la Ley 36/2006, de 26 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal introduce un amplio abanico de mecanismos coactivos tendentes a procurar la prevención y represión del fraude fiscal. En concreto, se introducen dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria, que alcanzan tanto la deuda tributaria como la sanción, y que tienen como presupuesto el uso instrumental de la persona jurídica con la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial universal por quienes poseen el poder de control sobre la misma. La justificación de su introducción se efectúa en el contexto de una ley orientada a prevenir el fraude fiscal y afecta —conviene reiterar— tanto a la dimensión de la responsabilidad tributaria, como a la punitiva.

De manera correlativa a la amplia capacidad reconocida por el ordenamiento a los entes jurídicos, se afirma su responsabilidad, se afirma su capacidad de sumir las consecuencias de su comportamiento. Sin duda, un contexto más dinámico, globalizado, y extremadamente competitivo aboca a conductas que entrañan un mayor riesgo por sus actores, normalmente sociedades capitalistas cuyo objetivo es maximalizar beneficios. Es ésta una de las razones básicas de que la responsabilidad societaria, en general, sea un tema candente<sup>9</sup>. Tal orientación comporta que la responsabilidad derivada de las relaciones tributarias de los agentes económicos más dinámicos y relevantes económicamente —las sociedades— constituya una temática principal. Principalidad, por cuanto la obligación de pago de la deuda tributaria significa un costo más desde la perspectiva económica, pero también, por el número de obligaciones formales que encorsetan dicha actividad y obligan, ante su profusión y complejidad, a costos indirectos dada la necesidad de personal especializado para su gestión.

La posibilidad y necesidad de atribuir las consecuencias de un acto a un sujeto, que integra la idea básica de responsabilidad jurídica, posee diversas consideraciones, en función de las consecuencias atribuidas, y posee diferente explicación, en función del obligado tributario a que haga referencia. Dentro de las consecuencias jurídicas, en la responsabilidad cabe distinguir entre aquella basada en el principio *neminem laedere* y que bascula en torno a la idea de indemnizar el daño causado en un patrimonio ajeno, de la responsabilidad punitiva originada por actos lesivos para la comunidad, la cual comporta la imposición de un

---

<sup>9</sup> MOYA JIMÉNEZ apunta también factores relativos a la mayor sensibilidad democrática y legal, los escándalos económicos y otros factores (A. MOYA JIMÉNEZ: *La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*, 3.<sup>a</sup> ed., Barcelona, Bosch, 2002, pp. 18-19).

mal, una lesión con la finalidad de reprimir o prevenir tales comportamientos. En función del obligado, la responsabilidad posee un sentido diverso, si se es sujeto pasivo, donde existe una vinculación por deuda propia, o la del responsable tributario que posee una función de garantía de la obligación principal, donde se refuerza la posición del acreedor.

La responsabilidad objeto de análisis es la del responsable que opera en caso de falta de pago del deudor principal. Es una figura que pretende la garantía personal en el cumplimiento del derecho de crédito de la Hacienda Pública, que posee un claro paralelismo con la figura del fiador civil<sup>10</sup>. El supuesto a estudiar bascula sobre dos casos patológicos del comportamiento societario, en puridad de quien controla instrumentalmente la misma, ya que el ordenamiento proscribía la pretensión de limitar la responsabilidad universal de manera ilícita. Desentrañar el sentido de tal ilicitud será un aspecto fundamental para entender la responsabilidad instituida. Pues a consecuencia del carácter ilícito se establece que, además de la responsabilidad tributaria derivada del pago de la deuda tributaria, también resulta exigible una sanción. De estas primeras afirmaciones se evidencia uno de los interrogantes que constituirán el *leit motiv* de nuestra exposición. ¿Cuándo el actuar mediante una persona jurídica resulta una actuación ilícita a la que ha de asociarse el contenido suplementario de la sanción? Correlativamente a la cuestión anterior se despliegan toda una serie de cuestiones que afectan, tanto a la estructura de los supuestos legales analizados —diseño, coherencia del presupuesto de hecho con las consecuencias jurídicas...—, como de la propia concepción de la institución de la responsabilidad aplicada al ámbito punitivo. A este respecto se ha de tener presente que tratar sobre la responsabilidad punitiva en lo financiero en general, y en lo tributario en particular, resulta ardua y problemática pues, en muchas ocasiones, aparece como un ámbito en que se manifiesta una ilicitud difusa, por los tenues márgenes entre lo punible y lo no punible<sup>11</sup>. Se ha de tener presente que el Derecho punitivo actual no se limita a infracciones individuales, que lesionan de manera, también individual, a los bienes jurídicos. En la actualidad, el Derecho punitivo del ámbito financiero aparece asociado a la actividad económica masiva, y ésta a la actuación de la empresa. Dado que la empresa se configura con la forma jurídica de sociedad, la criminalidad económica es una criminalidad que bascula principalmente sobre la figura de la sociedad. Afirma BAJO FERNÁNDEZ que, en una parte sustancial de delitos económicos, media la actividad de una sociedad mercantil, o sea, son ilícitos cometidos por entidades colecti-

<sup>10</sup> M.<sup>a</sup> D. ARIAS ABELLÁN: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *REDF*, núm. 41-44, 1984, p. 181.

<sup>11</sup> J. A. CHOCLAN MONTALVO: *La responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Barcelona, Bosch, 2003, p. 13.

vas organizadas<sup>12</sup>. Si bien se ha de tener presente que la responsabilidad de las sociedades es un fenómeno complejo; pues la persona jurídica puede resultar, en ocasiones, un mero instrumento para la acción ilícita —un medio— y, en otras, sujeto de la misma, con un mayor o menor grado de participación. De ahí que, en el primer caso, proceda efectuar el reproche y adoptar medidas sancionadoras contra la persona que dirige el artificio formal de la sociedad pantalla, pues de lo contrario, se abocaría a la impunidad del culpable. En el segundo caso, pasa por considerar a la entidad como imputable, de ahí que se han de precisar los conceptos e instrumentos técnicos-jurídicos adecuados para colmar la explicación de su culpabilidad.

Con el fin de asegurar la deuda tributaria existente y, simultáneamente, reprimir las conductas ilícitas derivadas de la utilización aparente de entidades jurídicas la ley de prevención de fraude (Ley 36/2006) introduce en la LGT dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria. Se trata de supuestos de responsabilidad diferenciados, pero que poseen un mismo fundamento y explicación, aunque algunos concretos requisitos de operatividad son diversos. Son supuestos que tratan de combatir la creación de una entidad jurídica como mecanismo de elusión de la responsabilidad patrimonial ante la Hacienda Pública. Se describen dos casos distintos en los que la entidad es utilizada aparentemente para ocultar una diversa realidad material. Por un lado, se crea la apariencia de la entidad jurídica para que asuma la condición de sujeto obligado, cuando la realidad material ocultada es la existencia de una o varias personas físicas o jurídicas que son las que realmente resultarían obligadas. Se trata de una persona jurídica pantalla que asume formalmente las obligaciones tributarias. Se configura a la persona jurídica como sujeto de imputación de la obligación tributaria, desde un punto de vista patrimonial como concentración de pasivo<sup>13</sup>. Por otro lado, se crea la apariencia de que la persona jurídica es titular de derechos o bienes que en realidad son o están controlados por el obligado tributario<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> M. BAJO FERNÁNDEZ: *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, 1978, pp. 109-110.

<sup>13</sup> Así se establece en el art. 43.1 de la LGT: «g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurre 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».

<sup>14</sup> El apdo. h) del art. 43.1 de la LGT afirma: «Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurre 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 concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas,