FACULTAD DE DERECHO

MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA

TRABAJO FIN DE MÁSTER

LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL ADMINISTRADOR Y LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LOS RIESGOS FISCALES

Autora: D. Cintia María Amores Camacho

Tutor: Dr. D. Manuel Jesús Lucas Durán

Febrero 2017

FACULTAD DE DERECHO

MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA

TRABAJO FIN DE MÁSTER

Autora: D. Cintia María Amores Camacho

Tutor: Dr. D. Manuel Jesús Lucas Durán

Tribunal de calificación:

Presidente: _____

Vocal 1º: _____

Vocal 2º: _____

Calificación: _____

El presente trabajo ha sido desarrollado durante el 2º curso del Máster de Acceso a la Abogacía. El trabajo se ha realizado en colaboración con el Departamento de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Alcalá y ha sido supervisado por el Dr. D. Manuel Jesús Lucas Durán.

RESUMEN

El trabajo tiene por finalidad realizar un análisis de la responsabilidad de los administradores en el ámbito fiscal, concretamente, en relación a su obligación sobre informar de los riesgos fiscales, y las consecuencias que pueden derivarse de su incumplimiento.

ABSTRACT

The paper intends to perform an approach study to Administrator liability in the tax framework. More specifically, in relation to its obligation to report the inherent tax risk, and the consequences that may be derivate from its noncompliance.

PALABRAS CLAVE

Responsabilidades jurídicas del Administrador / Consejo de Administración

Responsabilidad tributaria de los Administradores

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Riesgos fiscales de una sociedad mercantil

KEYWORDS

Administrator / Board of directors Legal liabily

CEO's *Tax liability*

Fraus legis Tax law

Company Tax risk

Índice

LISTA DE ABREVIATURAS 6

1 INTRODUCCIÓN 7

2.OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE RIESGOS FISCALES EN LA LSC 11

3.LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADOR Y DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN 15

3.1 La responsabilidad del administrador en el Derecho privado (Civil-Mercantil) 15

3.1.1 Responsabilidad Civil y Mercantil del Administrador: Marco Legal y Normativo 22

3.1.2 La Acción Social y la Acción individual de responsabilidad 25

3.2 La responsabilidad del administrador en el Derecho público (Administrativo – Tributario) 31

3.2.1 La Responsabilidad Tributaria de los Administradores 32

3.2.2 La responsabilidad del administrador bajo el art. 15 de la LGT 35

4.LA NUEVA SANCIÓN DEL ART. 206 *BIS* DE LA LGT Y LA INFLUENCIA DE LA ACCIÓN 12 BEPS 40

4.1 La sanción del art. 206 *bis* de la LGT 40

4.1.1 Efectividad y eficacia del art. 206 *bis* de la LGT 53

4.2 LA INFLUENCIA DE LA ACCIÓN 12 BEPS SOBRE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR 55

4.2.1 Objeto de la Acción 12 BEPS 55

4.2.2 Opciones para un modelo de divulgación obligatoria 57

4.2.3 Consecuencias del incumplimiento 59

5. CONCLUSIONES 60

6 BIBLIOGRAFÍA/WEBGRAFÍA 65

6.1 Bibliografía 65

6.2 Informes 69

6.3 Jurisprudencia consultada 69

6.4 Normativa consultada 71

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. /Arts.	Artículo/Artículos

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
Ley 31/2014	Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.
LGT	Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)
LT	Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y buen gobierno
MCF	Marco de Control Fiscal
OCDE	Organización para la Coordinación y el Desarrollo Económico
RC	Responsabilidad Civil
RD	Real Decreto
Ss.	Siguientes
STS	Sentencia Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Por todos es conocido que cada vez es más habitual que las sociedades busquen el régimen fiscal más favorable para sus negocios con el único objetivo de reducir las cargas

fiscales. En la actualidad tomamos como referencia muchas iniciativas llevadas a cabo tanto por nuestro ordenamiento jurídico, como por orientaciones normativas de organismos internacionales (por ejemplo la OCDE), para poder evitar aquellas estructuras torticeras y enrevesadas cuyo fin último es la reducción o exención fiscal.

Hasta el momento las prácticas fiscales de la sociedad han sido poco abordadas dada su complejidad técnica, pero a través de la elusión y evasión cada vez más practicada, tanto a nivel nacional, como internacional, las Administraciones han visto gravemente dañados sus intereses como consecuencia de la reducción y evitación del pago de impuestos. Este aprovechamiento, sin parangón, en los últimos tiempos de las lagunas jurídicas y agujeros fiscales de los Estados han pasado de ser una mera actividad de reducción fiscal para constituirse como un riesgo reputacional que va *in crecendo* dentro de cada Estado[1].

En este sentido hemos de mencionar el Plan de Acción BEPS, destinado a evitar la Erosión de las Bases Imponibles, a través de acciones que deben ir adoptando los ordenamientos jurídicos nacionales para intentar evitar esa elusión de impuestos. En relación a las obligaciones de los administradores hemos de tener como uno de los puntos de referencia la Acción 12 que será tratada en un epígrafe propio de este trabajo.

Estas medidas orientan a la gestión pública tributaria a avanzar en el establecimiento de los deberes tributarios, las políticas fiscales, como obligaciones fiduciarias de los administradores de las sociedades. Llegados a este punto se lleva a cabo una fusión e inevitable entendimiento entre el Derecho Mercantil y el Derecho tributario.

Algunos ordenamientos jurídicos como el británico o el holandés, ya han llevado a cabo estrictas políticas fiscales para el control del fraude fiscal. Así por ejemplo en Holanda ha llevado a cabo un plan de control de riesgos fiscales, que se aplica a las sociedades en las que se observan las relaciones tributarias y sus planes fiscales para determinar si son de riesgo, orientado al control fiscal[2].

Es decir, cada vez se da más en la práctica la utilización de las personas jurídicas como titulares de la actividad societaria, por lo que sus administradores se convierten en el blanco de las normativas, como apunta el profesor SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE "sujeto cuyo comportamiento se proyecta sobre intereses diversos cuya tutela se inspira su disciplina legal". De ahí que el ordenamiento jurídico tienda a fijar criterios con mayor rigor para poder adaptar la

[1] GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 12.

[2] Rozas Valdés, José A. "La política fiscal en los consejos de administración".

actividad y las acciones de las sociedades mercantiles a los fines teleológicos de las regulaciones normativas. Por lo que es de esperar que "proliferen las advertencias sobre los riesgos inherentes al ejercicio de ese cargo"[3].

Nuestro ordenamiento jurídico se va orientando en la misma línea a través de la modificación de la LSC mediante la Ley 31/2014, de 3 de diciembre –de momento solo afecta a sociedades cotizadas- en la que se establecen obligaciones específicas en materia tributaria, como las funciones propias de los administradores de dichas sociedades (art. 529 y ss. LSC). Centrándonos en el caso que nos ocupa, la responsabilidad tributaria derivada de los administradores de sociedades de capital se generan regímenes de responsabilidad de varios tipos, por un lado civil, frente a las sociedades, socios y acreedores, por aquellos daños que puedan derivarse penales, siempre y cuando las actuaciones realizadas sean constitutivas de delitos y en el ámbito tributario queda reducida al ámbito puramente administrativo[4].

Como ya se ha comentado, la Ley 31/2014[5], en el ámbito estrictamente tributario, supone la introducción de las recomendaciones de la OCDE para la configuración del gobierno

[3] SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. La reforma de los deberes de los administradores y su responsabilidad. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Ed. Universidad Carlos III Madrid, Getafe, 2015. Pág. 895.

[4] VILLAR EXCURRA, Marta, "La responsabilidad tributaria, II. La responsabilidad tributaria de los administradores. 1. Consideraciones generales". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 516 y ss.

[5] Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, Preámbulo: "(…)Por otra parte, los líderes de la Unión Europea y del G-20 coinciden en señalar que la complejidad en la estructura de gobierno corporativo de determinadas entidades, así como su falta de transparencia e incapacidad para determinar eficazmente la cadena de responsabilidad dentro de la organización, se encuentran entre las causas indirectas y subyacentes de la reciente crisis financiera. Efectivamente, tanto entidades financieras como empresas de carácter no financiero se han visto afectadas por la asunción imprudente de riesgos, por el diseño de sistemas de retribución inapropiados, así como por la deficiente composición de los órganos de dirección y administración. En consecuencia, el gobierno corporativo ha vivido un renovado impulso. Así se plasmó en la declaración de Pittsburgh de septiembre de 2009 o en la publicación en el año 2011 del Libro Verde para analizar la eficacia de la regulación no vinculante sobre gobierno corporativo por parte de la Comisión Europea, que dejaba la puerta abierta a una mayor regulación sobre gobierno corporativo en normas de carácter vinculante.

España ha compartido históricamente el convencimiento de la importancia de que las sociedades y, especialmente las cotizadas y las entidades financieras, cuenten con un buen gobierno corporativo. Así lo demuestra el impulso de la creación en 1997, 2003 y 2006 de grupos de expertos de carácter técnico para estudiar el funcionamiento de las sociedades cotizadas y elaborar propuestas de criterios, recomendaciones y normas que mejorasen los estándares de gobierno corporativo en nuestro país. Así, en 1998 vio la luz el llamado Informe Olivencia, resultado de los trabajos de la Comisión especial para el estudio de un código ético de los consejos de administración de las sociedades y que sirvió de base para la elaboración del primer Código de buen gobierno de nuestro país; en 2003, la Comisión especial para la transparencia y seguridad de los mercados financieros y sociedades cotizadas elaboró el conocido Informe Aldama, modificando el código anterior y añadiendo nuevas recomendaciones. Finalmente, en 2006 se creó un Grupo de Trabajo Especial para armonizar y actualizar, en línea con las tendencias europeas, el contenido del Código de buen gobierno, dando lugar al Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas hasta ahora vigente".

corporativo[6]. Numerosos son los trabajos que se han realizado en el seno de esta organización para la prevención de la elusión y evasión fiscal para las sociedades con actividad internacional[7]; en el informe *Tax in the Boardroom* la OCDE así lo expresaba *"deberá incrementarse el protagonismo y la responsabilidad de los administradores sobre estas cuestiones"* [8]. Asimismo la estrategia diseñada por el Plan BEPS en relación a los instrumentos para el buen gobierno corporativo tiene como objetivo último llevar a cabo la implementación de medidas relevantes para llevar a cabo una fiscalidad responsable de las sociedades, a través de promover una actividad fiscal ejemplar[9].

Las modificaciones que afectan directamente al ámbito fiscal son las introducidas por el art. 529 y 540 de la LSC. Concretamente en el art. 529 *ter* de la LSC se centra fundamentalmente en la responsabilidad que recae sobre el órgano de administración en la estrategia fiscal de la sociedad, en las políticas de control y gestión de los riesgos de la misma, así como de los sistemas internos de información y control de dichos riesgos fiscales. Pero no es la única parte que hace referencia a este tipo de responsabilidades, así, en la parte cuarta del artículo 529, se observa la obligatoriedad en relación a la supervisión de la eficacia del control interno (auditorías internas, sistemas de gestión de riesgos,…), así como la participación en otras sociedad cuyo riesgo está comprendido en territorios que tengan consideraciones de paraísos fiscales[10].

Por lo que a lo largo del trabajo se estudiarán los diferentes tipos de responsabilidad en la que pueden incurrir los administradores y en qué régimen de responsabilidad se pueden enmarcar sus acciones y haciendo especial referencia en su obligación respecto de informar de los riesgos fiscales. Así en el capítulo segundo se abarcan la obligación de informar sobre los riesgos fiscales dentro del marco de la Ley de Sociedades de Capital (a partir de ahora LSC); en el tercer capítulo se analizará la responsabilidad jurídica del administrador y del consejo de administración en su ámbito privado y público centrando el tema en el ámbito del Derecho Fiscal y Tributario. También se analizará en este punto cuál es la responsabilidad del

[6] IGLESIAS GÓMEZ, José Vicente & RUBIO HÍPOLA, Julia. Hacia el buen gobierno corporativo fiscal, *Estrategia Financiera*. Ed. Wolters Kluwer, Nº 23 (enero 2015) Sección A efectos Legales.

[7] Trabajos como: Los principios de gobierno corporativo del año 1999, revisados en 2004; "Steering group on Corporate Governance", Study into the Role of Tax Intermediaries, y numerosos informes que han llevado a culminar con el Plan BEPS del año 2013.

[8] OCDE, *"Tax in the Boardroom"*, Tax guidance series – Corporate governance and tax risk management (july 2009).

[9] GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 9.

[10] IGLESIAS GÓMEZ, José Vicente & RUBIO HÍPOLA, Julia. Hacia el buen gobierno corporativo fiscal, *Estrategia Financiera*. Ed. Wolters Kluwer, Nº 23 (enero 2015) Sección A efectos Legales.

Administrador en su ámbito civil y mercantil respecto de estas obligaciones y cómo los socios, acreedores y terceros pueden dirigirse contra los actos u omisiones cuando conllevan su incumplimiento. Asimismo estudiaremos la responsabilidad en la que incurren los administradores respecto de la Administración en relación con su obligación de informar de los riesgos fiscales, novedades que han sido introducidas a partir de la Ley 31/2014 y que ha incidido de manera directa en la normativa tributaria. Finalmente en el punto cuatro se abordarán las cuestiones relativas al art. 206 *bis* de la LGT y la Acción 12 BEPS y su influencia en nuestro ordenamiento jurídico.

2. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE RIESGOS FISCALES EN LA LSC

La doctrina española ha recibido la nueva reforma de la LSC (art. 529 y ss.) como una de las medidas más orientadas al control de las sociedades en su ámbito fiscal, reconociendo la responsabilidad derivada de la correcta actuación, o no, de los Administradores y Consejos de Administración de las sociedades españolas (de momento únicamente a las cotizadas). La modificación va orientada a un mayor control fiscal de las sociedades, implementando las recomendaciones realizadas tanto a nivel comunitario[11], como por parte de la OCDE[12]. En este

[11] Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Uno de los objetivos principales recogido por la Directiva es "Intercambio de información tributaria sobre las empresas multinacionales": "El principal Objetivo de la Directiva es evitar que las empresas multinacionales aprovechen las especificidades técnicas de un sistema fiscal o las divergencias entre sistemas fiscales diferentes para reducir o eludir sus obligaciones fiscales" y continua en el siguiente apartado tratando la Información que deben comunicar las empresas multinacionales " Para aumentar la transparencia, la Directiva exige a las empresas multinacionales que proporcionen información detallada país por país relativa a los ingresos, beneficios, impuestos pagados, capital, activos, inmovilizado material y el número de empleados". En Consejo De la Unión Europea, Comunicados de prensa y declaraciones:

sentido, vamos a centrarnos en el análisis de la obligación de los administradores de informar sobre los riesgos fiscales.

Una de las obligaciones recogidas en la LSC para los administradores, concretamente en el art. 225 de ésta, es el deber de lealtad, en el que quedan establecidas algunas de las acciones que tienen que llevarse a cabo para actuar de acorde al mismo. Nos referimos a la actuación diligente de información, que en palabras del autor SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE: "*El deber de diligente información incorpora un derecho individual del administrador y éste está objetivamente limitado. Recabar información es un comportamiento correcto y leal siempre que guarde relación con el cumplimento por el administrador de sus obligaciones*" y continúa diciendo "*Estamos por tanto ante un derecho que se aleja del deber diligencia cuando se utiliza con finalidades ajenas a la ordenada participación del administración en la buena marcha de la sociedad*"[13].

La elusión fiscal es una práctica internacional a todos los niveles, que está poniendo en jaque a las Administraciones fiscales de todos los Estados, y que representa una problemática de gran calado para las arcas financieras de éstos. Por este motivo la OCDE, con la elaboración de su Plan BEPS está orientado a los Estados a establecer normativas para la evitación de estas prácticas a través de numerosos mecanismos. Tendremos que analizar desde esta óptica qué papel juegan los administradores y Consejos de Administración de las sociedades que ponen en tela de juicio sus deberes y obligaciones.

En este sentido se han llevado a cabo numerosas reformas internas en todos los países del mundo que ponen de manifiesto la preocupación por este tipo de prácticas. En España se ha llevado a cabo una similar reforma que, como hemos adelantado, fue introducida por la modificación de la LSC a través de la Ley 31/2014, concretamente en numerosos artículos que ponen de manifiesto dicha obligación[14]:

> *"Artículo 529 ter. Facultades indelegables.*

---

http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2016/05/25-exchange-tax-related-information-multinationals/ (consultado 12 de enero 2017).

[12] OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 91. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

[13] SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. La reforma de los deberes de los administradores y su responsabilidad. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Ed. Universidad Carlos III Madrid, Getafe, 2015. Pág. 902.

[14] *Vid.* Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, arts. 529 ter, quaterdecies, y 540.4.

1. El consejo de administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el artículo 249 bis ni específicamente las siguientes:

b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control.

e) La definición de la estructura del grupo de sociedades del que la sociedad sea entidad dominante.

f) *La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal*, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.

Artículo 529 quaterdecies. Comisión de auditoría.

4. Sin perjuicio de las demás funciones que le atribuyan los estatutos sociales o de conformidad con ellos, el reglamento del consejo de administración, la comisión de auditoría tendrá, como mínimo, las siguientes:

b) Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría.

g) Informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre todas las materias previstas en la Ley, los estatutos sociales y en el reglamento del consejo y en particular, sobre:

2.º la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales y

Artículo 540.4 Informe anual de gobierno corporativo.

e) Sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal."

Se citan dentro de las facultades indelegables del consejo de administración la estrategia fiscal y aquellas políticas orientadas a la gestión y el control de riesgos de la sociedad, en lo que quedan incluidos los fiscales, haciendo especial hincapié en las obligaciones respecto de los sistemas internos de información y control. En relación al art. 540 de la LSC se nombra de manera exhaustiva la responsabilidad que recae sobre el consejo de administración en relación a la inclusión dentro del informe anual de todo aquello relativo a la información de los sistemas de control de riesgos fiscales de la entidad[15].

[15] GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 7.

Como se argumenta en la Exposición de Motivos de la Ley 31/2014, la relevancia que se ha incrementado en relación a todo lo que se mueve cerca del buen gobierno corporativo, se basa en dos motivos fundamentales. Por un lado, "el convencimiento generalizado de la utilidad de este tipo de prácticas empresariales", es decir, la repercusión social a todos los niveles de una gestión adecuada y transparente de las sociedades tiene un impacto directo en los demás agentes económicos; lo que conduce directamente a dar valor a la sociedad y generar confianza entre los inversores. Por lo que podemos decir, que el objetivo final de la modificación es mejorar los gobiernos corporativos, para generar confianza de los inversores a través de las mejoras y buenas prácticas sobre el tratamiento de los riesgos[16]. Por otro lado, son objeto de la modificación los derechos de los accionistas, que no son objeto de estudio en el trabajo.

La nueva orientación normativa tendente a hacer responsable a los administradores de las estrategias fiscales de la sociedad, no supone más que una mera adaptación a todos los cambios en las planificaciones agresivas que giran en torno al ámbito tributario[17]. Es decir, ya se venía adelantando en el panorama internacional una tendencia reguladora en la que la obligación y por tanto responsabilidad debería recaer sobre el consejo de administración de las grandes empresas, dado que recae sobre ellos la diligencia de una buena política fiscal. Este nuevo panorama internacional ha llevado a algunos Estados a la creación de mecanismos legislativos para para limitar y desincentivar determinadas prácticas agresivas.

Por lo que de la propia normativa se desprende que los consejeros serán en última instancia a los que les corresponde el diseño de la planificación fiscal de la sociedad, lo que les conduce de manera inevitable a ser sus autores ideales, de los que se hacen responsables del buen gobierno fiscal, y asumiendo sus consecuencias en caso de no cumplimiento[18].

En este caso debemos cuestionarnos si este tipo de obligaciones no son llevadas a cabo por los Administradores de la sociedad o por el Consejo de Administración (hemos de tener en cuenta que estas medidas por el momento afectan únicamente a las sociedades cotizadas), ¿por quién podrían ser reclamadas? ¿Por los socios? ¿Por los accionistas? ¿Podría llegar a hacerse a través de la Administración? Nos centraremos en todas estas cuestiones durante el desarrollo del trabajo.

[16] Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, Exposición de Motivos.

[17] Martín Fernández, Javier. "Riesgo fiscal y buen gobierno corporativo". Cinco días (agosto 2014), en GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 7.

[18] GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 9.

3. LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADOR Y DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

3.1 La responsabilidad del administrador en el Derecho privado (Civil-Mercantil)

Los deberes inherentes a los administradores son los que conducen a realizar y conseguir el objeto social, es decir, llevan a cabo la actividad empresarial, a la vez que se ocupan de la organización de la sociedad, de la relación con los accionistas y el correcto funcionamiento del resto de órganos de la sociedad. En palabras de SÁNCHEZ CALERO: "*La actuación de los administradores se orienta fundamentalmente en dos direcciones: 1. La primera de ellas hace referencia al cuidado de modo permanente de la gestión de la sociedad, en sentido estricto, que va dirigida al desarrollo de su objeto social, lo que en su vertiente externa –esto es, en la relación con los terceros- lleva consigo la titularidad de la representación social. (…) 2. La segunda actividad de los administradores va dirigida a la organización de la vida de la sociedad, de modo especial al funcionamiento de la sociedad y al respecto de los derechos individuales de los accionistas*"[19].

Por todos es conocida la importancia de la figura del Administrador en las sociedades de capital, pero hemos de determinar qué consecuencias pueden derivarse de las actuaciones y omisiones de esta figura.

[19] SÁNCHEZ CALERO, Fernando & SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "Capítulo 24. Los Administradores*",* en *Instituciones de Derecho Mercantil Vol. I (36ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2013. Pág. 511.

Estos deberes son los que configuran los criterios con los que se debe desarrollar la actividad del cargo y que en caso de incumplimiento pueden tener como consecuencia su responsabilidad. Los deberes exigidos por la LSC son dos: el deber de diligencia debida (art. 225.1 LSC), relacionado con el estándar del ordenado empresario, haciendo especial hincapié en la obligación de información y gestión de la sociedad; y por otro lado el deber de lealtad (art. 227.1 LSC), el cual les obliga a dar prioridad en todo momento a los intereses de los socios y al desarrollo del objeto social[20]. La Ley 31/2014 ha modificado los deberes de los administradores y además ha incluido el art. 241 *bis* en relación a la prescripción de las acciones de responsabilidad.

Como ya hemos adelantado, el incumplimiento de estos "deberes de conducta" está sometido a un peculiar régimen de responsabilidad que tiene como fin último el resarcimiento de los daños patrimoniales que hayan podido resultarse de actos incorrectos o negligentes[21] contra terceros.

La responsabilidad viene derivada de las actuaciones (y omisiones) llevadas a cabo por el administrador o Consejo de Administración (a partir de ahora nos referiremos a este colectivo como administradores en general), y que vienen delimitadas por diferentes normativas de nuestro ordenamiento jurídico.

En primer lugar haremos referencia a la Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), que regula de manera extensa cuáles son los deberes y obligaciones de los administradores en el marco funcional de su actividad. Es el Capítulo III, del Título VI, de la LSC en los arts. 225 y ss. en los que vienen determinados el deber general de diligencia, deber de lealtad, entre otros. El deber de diligencia hace referencia es la conducta necesaria que deben actuar los administradores, como se indica en la regulación de la LSC "*con la diligencia de un ordenado empresario*", es decir, llevar a cabo su actividad de acuerdo con el nivel de dedicación, de competencia, de previsión y de conocimientos que requiere la gestión de una sociedad[22]. Por su parte, el deber de lealtad se

[20] ZURITA VICIOSO, José Miguel. La Responsabilidad de los Administradores. *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, Vol. 10 (septiembre 2015), pág. 2: "Los administradores serán responsables si incumplen estos deberes y ello provoca un daño directo a la sociedad afectando indirectamente a los socios o a terceros, o bien lesionando directamente los intereses de unos y otros".

[21] MENÉNDEZ, Aurelio & ROJO, Ángel, "Lección 22. Los órganos sociales de las sociedades de capital. 15. A deberes de conducta y responsabilidad de los administradores" en *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I (13ª ed.),* Aranzadi, 2015, pág. 491.

[22] MENÉNDEZ, Aurelio & ROJO, Ángel, "Lección 23. Los órganos sociales de las sociedades de capital. 12. El deber de diligencia" en *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I (14ª ed.),* Aranzadi, 2015, pág. 509.

condensa en el mandato obligatorio de actuar "*con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena y en el mejor interés de la sociedad*"[23].

Asimismo podemos encontrar su regulación en muchas otras normativas de aplicación para las sociedades cómo la Ley de Transparencia, la Ley Concursal, Ley de Mercado de Valores. Si ampliamos la visión al ámbito internacional, debemos contemplar la posibilidad de que entren en juego normativas europeas al respecto y otros tratados internacionales. En este sentido veremos cómo afecta a la responsabilidad del administrador respecto de su obligación de informar sobre los riesgos fiscales en el punto 4.3 en relación con el Plan de Acción BEPS.

Pero lo que ha supuesto una modificación sustancial para la responsabilidad de los administradores ha sido la modificación de la LSC a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, para la mejora del buen gobierno corporativo. Esta ley ha introducido las recomendaciones y nuevas políticas determinadas por la Unión Europea (UE), así como las de la OCDE[24]. Esta normativa reguladora y que modifica la LSC supone dos cambios fundamentales: los derechos de los accionistas (que no supone objeto del trabajo) y la normativa sobre los administradores y el Consejo de administración (del que nos centraremos en el campo tributario más adelante).

La LSC hace referencia en su articulado a la responsabilidad de los administradores en el desarrollo de sus funciones, las cuales deben ser ejercitadas con total independencia respecto de la Junta General. De esta forma se deriva que no pueden, en ningún caso, desligarse de su actuación responsable por un acto o acuerdo perjudicial ratificado por la Junta General (art. 236.2 LSC).

El fin último de los deberes de esta figura radica en cuidar que se cumplan, con la diligencia exigida, las obligaciones que les vienen impuestas por el ordenamiento jurídico y los estatutos de la sociedad.

Ahora bien, antes de continuar es necesario hacer referencia a la figura, contemplada por primera vez en el Código Penal[25] (CP), del **administrador de hecho**, en la que se atribuye la gestión de la sociedad a sujetos diferentes a los que formalmente han sido nombrados como administradores pero que ejercen las funciones consustanciales a éstos, como pueden ser los

[23] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 227: "1. Los administradores deberán desempeñar el cargo con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena fe y en el mejor interés de la sociedad".

[24] IGLESIAS GÓMEZ, José Vicente & RUBIO HÍPOLA, Julia. Hacia el buen gobierno corporativo fiscal, *Estrategia Financiera*. Ed. Wolters Kluwer, Nº 23 (enero 2015) Sección A efectos Legales.

[25] Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, art. 290 a 297.

ejecutivos apoderados, al director general y a cualquier otro que pueda ejercitar dichas funciones, incluso a administradores que hayan ostentado el cargo y sigan ejerciéndolo una vez removidos de sus funciones. Así también ha sido regulada por la LSC en su art. 236.3, en la que contempla la responsabilidad de los administradores de hecho: "*La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad*".

Lo cierto es que, tanto doctrina, como jurisprudencia han estado de acuerdo desde un primer comienzo en que la responsabilidad de los administradores debía de extenderse a los denominados administradores de hecho. El desarrollo de esta figura ha sido básicamente jurisprudencial, en el que de un tiempo a esta parte han venido imputando responsabilidad al administrador *de facto* de las sociedades.

El concepto de administrador de hecho viene dado por el "INFORME ALDAMA"[26,27] que los describe como "*aquellas personas que en la realidad del tráfico desempeñan sin título –o con título nulo o extinguido-" de las funciones llevadas a cabo por los administrador de derecho*". En esta misma línea han ido siguiendo numerosos estudiosos en la materia[28].

En todo caso para que nos encontremos ante esta figura, es necesario que concurran unas características específicas para poder determinar la responsabilidad del administrador en su

[26] La CNMV describe la Comisión Aldama como grupos especiales de trabajo que presentaron sus avances a la Comisión que en sesiones plenarias fueron analizando los trabajos y marcando las directrices para los correctos avances de los mismos. Esta Comisión Especial fue creada el 19 de julio de 2002 por el Congreso de los Diputados el 16 de abril de 2002. El Informe Aldama fue presentado el 9 de enero de 2003 en Madrid por la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad de Mercados Financieros y las Sociedades Cotizadas. Se creó con el objetivo de elaborar las pautas de buen gobierno de las empresas españolas y especialmente de las empresas cotizadas en el mercado financiero. Hace especial hincapié en los principios de transparencia y el deber de lealtad de los administradores, con el fin de que estos últimos autorregulen su gobierno. Página web de la CNMV, consultada la Comisión especial para la transparencia y seguridad de los mercados financieros y sociedades cotizadas (Comisión Aldama, 2003) el informe final y la Comunicación de constitución de la Comisión Aldama: https://www.cnmv.es/portal/legislacion/COBG/COBG.aspx (consultada a 12 de Diciembre de 2016).

[27] Informe de la comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas, 8 de enero de 2003. Miembros de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad en los Mercados Financieros y las Sociedades Cotizadas.

[28] QUIJANO GONZÁLEZ, Jesús. *Responsabilidad Civil de los Administradores de la Sociedad.* Universidad de Valladolid Publicaciones, 1989; y LATORRE CHINER, Nuria. *El Administrador de hecho en las Sociedades del Capital*. Ed. Comares, 2016.

persona. Dichas notas son: el ejercicio efectivo, continuado, directo e independiente[29]. Así lo ha establecido la SAP de Barcelona, Sección 15ª, de 28 de junio de 2011, entre otras[30], según el cual establece que la Ley no determina qué debe entenderse por esta figura, ni cuáles son sus características sustanciales, sino que se deja al desarrollo jurisprudencial, y establece: *"(...) Con carácter amplio, administrador de hecho será quien ejerce efectivamente el cargo al margen de un formal y válido nombramiento, y dentro de esta categoría conceptual podemos encontrar diversos supuestos (...)*"[31] y continúa diciendo "*El elemento esencial de la figura del administrador de hecho es el de autonomía o falta de subordinación a un órgano de la administración social, de tal modo que pueda razonablemente entenderse que esa persona, al margen de un nombramiento formal o regular, está ejercitando en la práctica cotidiana las funciones del poder efectivo de gestión, administración y gobierno de que se trate, asumiendo la sociedad los actos de esa persona como vinculantes para ella y, por tanto, como expresión de la voluntad social(...)*"[32].

[29]MUÑOZ PAREDES, Alfonso. "La extensión subjetiva de la responsabilidad societaria. 2.3 El Administrador de Hecho" en *Tratado judicial de la responsabilidad de los administradores. La responsabilidad societaria Vol. I (1ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2015, pag.101.

[30] Audiencia Provincial de Barcelona, sentencia de 24 de enero de 2005, en la que se afirma que "requiere la concurrencia de notas tales como la habitualidad en el ejercicio de dicha función (lo que excluye una intervención puntual en la gestión de la sociedad), la permanencia, la continuidad o, en el último extremo, la profesionalidad de quien la verifica (…). Por ello, es precia una presencia efectiva y real en el ámbito de la gestión social, un verdadero protagonismo del que se deduzca una autónoma facultad de decidir y, por ende, una independencia de la que carece quien ha de dar cuenta de su actuación a algún tercero".

[31] Audiencia Provincial de Barcelona, sentencia 284/2011, Sección 15ª, de 28 de junio (JUR 2011, 428758): "a) El que tradicionalmente ha venido siendo considerado: el administrador con cargo caducado que sigue ejerciendo el cargo, mientras no sea provista u cobertura por la junta general. b) El del administrador cuyo formal nombramiento es posteriormente declarado nulo. C) La persona que ejerce efectivamente las funciones de administrado en cualquier supuesto de vacancia del órgano (por ejemplo, cuando el administrador de derecho ha fallecido). D) El llamado administrador oculto: la persona que real y efectivamente ejerce las funciones de administrador de la sociedad, coexistiendo con un administrador de derecho (que figura como tal frente a terceros) y en connivencia con él, el cual es de facto se somete sin cuestionamiento a las decisiones del primero y, cuando es preciso, las ejecuta formalmente firmando los pertinentes documentos. (…).

[32] Otro de los puntos relevantes entorno a la determinación de los administradores de hecho son las pruebas indiciarias cuya presencia puede determinar si existe o no una administración de hecho. Estos indicios han venido determinados por la jurisprudencia. El primero de los indicios es: "el sujeto en cuestión se halle *investido de un poder general* (bajo el ropaje de apoderado, gerente, director general, etc.: (…) que le permita actuar en nombre de la sociedad y gestionar a su antojo la marcha de los asuntos sociales. (…) en un sentido similar, la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 11 de marzo de 2008, cuando señala que: *actos de gestión y administración, sino también de disposición de capital, lo que sin duda implica una amplitud notable, a la que no puede ponerse, simplemente, arguyendo que se trataba de un poder general, de los usuales en el momento, puesto que lo cierto es que el poder queda encabezado con la expresión (...) poder que indudablemente asimila al apoderado con el administrado*r [Audiencia Provincial de Murcia de 28 de enero de 2010, Audiencia Provincial de Valencia de 27 de septiembre de 1999].

(…) Es igualmente frecuenta valorar, como indicio, la circunstancia debe estar ante *sociedades de base familiar*, en las que el administrador de hecho se encuentra vinculado con los administradores de hecho por *relaciones de parentesco* (normalmente, padres-hijos), que permite presumir que el administrador de

En un sentido similar se organiza la doctrina para el establecimiento de los requisitos necesarios para determinar cuándo nos encontramos ante un administrador de hecho. Los requisitos de los que hablan los estudiosos son: poder de gestión y dirección; así, para encontrarnos dentro de un verdadero poder de gestión, es necesario que se ejerza de manera independiente y de manera habitual, es decir, durante un periodo de tiempo razonable; por último, todas estas acciones estén avaladas por la sociedad, de manera que exista consentimiento societario –expreso o tácito-[33].

Por lo tanto, podemos afirmar que la responsabilidad que puede atribuirse al administrador de hecho es la misma que se imputa al administrador de derecho, siempre y cuando concurran los elementos anteriores. Es respaldado por doctrina y jurisprudencia el régimen de responsabilidad aplicable (art. 236 a 241 LSC) que no debe plantear ningún tipo de problemática en su aplicación sobre los administradores de hecho; en el momento en el que se produzca un daño, por acción u omisión de esta figura, en el desempeño de su actividad, se podrán interponer las acciones de responsabilidad que correspondan.

Hemos de tener en cuenta que a lo largo del articulado de la Ley de Sociedades de Capital, hay otros deberes exigibles a los administradores de derecho, que suscitan ciertas dudas sobre su aplicabilidad sobre los administradores *de facto*. Así por ejemplo, la responsabilidad por las deudas sociales o por el incumplimiento de ciertos deberes, en este sentido parte de la doctrina

---

hecho está en condiciones de controlar la actuación de los administradores de derecho. (así, la SAP Valencia 31 de enero de 2007, en un caso en el que el administrador cesa en su cargo alegando enfermedad, para ser sustituido por su hijo, estudiante en el momento en que se le nombra confiriendo el nuevo administrador (hijo), ese mismo día, plenos poderes de actuación y representación en nombre de la sociedad a favor del padre, a pesar de la alegad enfermedad).

(…) el dato de la titularidad del capital también puede ser tenido en cuenta como indicio de administración fáctica en situaciones de unipersonalidad o de fuerte control accionarial por parte de a quien se atribuye la condición de administrador de hecho. Así, en un caso en que la sociedad unipersonal carecía de administrador de derecho, el Tribunal Supremo (STS 24.9.2001) atribuyó al socio único la condición de administrador de hecho. « *[…] Resulta acreditado y no controvertido en autos que por contrato de fecha 31 de julio de 1991, Inmobiliaria Mesmón, SA compró a los miembros de la familia P. las acciones de que éstos eran titulares en diferentes sociedades anónimas, entre ellas, la totalidad de las que representaban el capital social de Ibitrans, SA, pasando, en consecuencia a ser Inmobiliaria Mesmón, SA socio único de Ibertrans, SA. […]. Por la adquisición de totalidad de las acciones de Ibertrans, SA por Inmobiliaria Mesmón, SA, convirtiéndose en socio único y suponiendo los pactos concertados la remoción de los anteriores administradores al asumir la compradora la "gestión" de Ibertrans, SA, y no haber designado persona física que asumiese el cargo de administrador, ha de considerarse a Inmobiliaria Mesmón, SA como administradora de facto de Ibitrans, SA ya que no resulta posible la existencia de una sociedad anónima sin la de los órganos sociales previstos con carácter imperativo en la Ley reguladora de las mismas*». En: ROJO, Ángel & BELTRÁN, Emilio. "La responsabilidad de los administradores en las sociedades mercantiles, los administradores responsables (Fernando Martínez Sanz, punto 4, requisitos necesarios para poder hablar de un administrador de hecho: sobre la importancia de la prueba de indicios. Pág. 66 a 71.

[33] MARTÍNEZ SANZ, Fernando. "La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles", *Los administradores responsables.* Ed. TIRANT LO BLANCH, 4º edición, año 2011. Pág. 66.

entiende que no es coherente exigir este deber de diligencia a los administradores de hecho y dejar caer sobre ellos un régimen de responsabilidad sobre acciones para las que no han sido nombrados[34, 35]. La jurisprudencia en este sentido es cada vez más mayoritaria, y en los últimos tiempos tiende a reconocer cada vez de manera más habitual la responsabilidad de los administradores de hecho sobre la responsabilidad por deudas sociales[36]. Por lo tanto podemos decir que nos encontramos ante una cuestión bastante controvertida en cuanto a la extensión del régimen de aplicación. Sí es cierto, que cada vez se tiende más en la actualidad a abogar por un régimen muy amplio de responsabilidad y con un nivel de exigencia equiparable al del administrador de derecho. En palabras de MARTÍNEZ SANZ "*al administrador de hecho le resulta aplicable todo el régimen de responsabilidad previsto para los administrados de derecho, tanto el previsto en los art. 236-241 de la Ley de Sociedades de Capital, como el contemplado en el art. 367 de idéntico texto legal (al margen de otros supuestos de responsabilidad administrativa)"*[37].

Ha sido la Ley 31/2014 la que ha introducido el concepto de administrador de hecho en la LSC, así establece en su art. 236.3: "*La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquel bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad*" y continúa diciendo en su siguiente apartado: "*Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores será aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella*".

[34] MARTÍNEZ SANZ, Fernando. "La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles", *Los administradores responsables*. Ed. TIRANT LO BLANCH, 4º edición, año 2011. Pág. 75.

[35] Por ello, en la doctrina se ha entendido que no resultaría coherente exigirle responsabilidad por haber incumplido un deber (convocar junta en plazo de dos meses para acordar, en su caso, la disolución) a quien no puede convocar por no estar investido e dicha facultad.

[36] *Vid*. Tribunal Supremo, sentencia 94/2010 de 11 de marzo (RJ 2010/2340).

Vid. Audiencia Provincial de Madrid, sentencia 100/2010, de 16 de abril (JUR 2010/217801).

[37] MARTÍNEZ SANZ, Fernando. "La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles", *Los administradores responsables*. Ed. TIRANT LO BLANCH, 4º edición, año 2011. Pág. 79.

3.1.1 Responsabilidad Civil y Mercantil del Administrador: Marco Legal y Normativo

Por lo tanto, la responsabilidad de los administradores tiene su origen en el quebrantamiento de sus deberes (tanto legales como estatutarios), y que ello tenga como resultado un daño, bien a la sociedad, o bien a un tercero.

La LSC regula algunos de los presupuestos de los que se derivan consecuencias legales para éstos. Como ya se ha adelantado anteriormente, el incumplimiento queda sometido a un régimen particular de responsabilidad, con el fin último de resarcir los daños patrimoniales que hayan podido causarse a un tercero con su actuación negligente. Este incumplimiento queda enmarcado en el contexto de la responsabilidad civil, que no debemos confundir en ningún caso con la responsabilidad fiscal, penal o cualquier otra que pueda devenir de su actuación frente a la sociedad[38].

En primer lugar, en el art. 236[39] LSC, se establece una cláusula general en la que se determina que deben responder frente a los socios y los acreedores por aquellos actos (u omisiones) contrarios a la Ley o a los Estatutos o por el incumplimiento de sus deberes. De la redacción de este artículo se desprenden, además del daño, otros dos requisitos: acto ilícito de los administradores y que exista una relación de causalidad entre el acto realizado y el daño[40].

El primero de los presupuestos, como anteriormente se ha mencionado, para que se active la responsabilidad del administrador el acto debe ser cometido en su calidad de administrador y en las funciones y deberes inherentes al cargo y que el daño recaiga directamente sobre la sociedad. Así lo ha determinado la jurisprudencia en reiteradas sentencias, como por ejemplo la STS de 19 de Diciembre de 2011[41]. Para poder reclamar la responsabilidad en este presupuesto nos remitimos a la acción social que puede llevar a cabo la propia sociedad.

El segundo presupuesto viene derivado directamente del art. 236 de la LSC por las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico así como a los estatutos de la sociedad. En un principio se

[38] MENÉNDEZ, Aurelio & ROJO, Ángel, "Lección 23. Los órganos de las sociedades de capital. 12. El deber de diligencia", *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I.* Ed. Aranzadi, 14º edición, 2016. Pág. 512.

[39] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 236: "Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales."

[40] *Vid.* Tribunal Supremo, sentencia 207/2008, de 14 de marzo (RJ 2008, 4463).

[41] *Vid*. Tribunal Supremo, sentencia de 19 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 297).

contemplaba en el articulado de la ley que el acto debía haber sido llevado a cabo sin la diligencia debida, es decir, habría de ser culposo para que pudiera derivarse la responsabilidad. Es a través de la Ley 31/2014[42] cuando se modifica necesariamente la LSC, por la cual se aplica "*la existencia de responsabilidad al incumplimiento de cualquiera de los deberes exigidos a los administradores*"[43], de manera que esta inobservancia del deber de diligencia exigido a tal figura puede ser doloso, respecto del deber de lealtad, o bien culposo mediante el deber de diligencia.

Finalmente el tercer requisito es el fundamental para poder atribuir responsabilidad a la figura del administrador, y es la causalidad[44]. En este sentido algunos autores se han decantado por exigir un «criterio de imputación objetiva» para determinar dicha relación de causalidad, CRUZ RIVERO indica que "*se ha de seguir un criterio de imputación objetiva, no siendo suficiente la mera causalidad natural sino que deberá determinarse si ésta es suficiente para que nazca el causante de la obligación de resarcir el daño*"[45].

Así lo han determinado numerosas corrientes doctrinales, por ejemplo siguiendo la interpretación de autores como SÁNCHEZ-CALERO y JUAN SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE[46], además de que el administrador produzca un daño, es necesario también que el daño sea producido a la propia sociedad para poder así legitimarla para llevar a cabo la acción social de responsabilidad. Asimismo se ha de dar el incumplimiento de las obligaciones por parte de los administradores, como se ha indicado ya, de actos u omisiones en el desarrollo de sus funciones.

Ahora bien, llegados a este punto debemos preguntarnos si en aquellos casos en los que siempre se den los tres presupuestos anteriores esta figura es responsable. La respuesta a esta pregunta es negativa, ya que existe la posibilidad de que se produzca la exoneración de la responsabilidad. Ésta viene regulada en el art. 237[47] de la LSC. Ello no conlleva consigo una responsabilidad

[42] Ley, 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y de Buen Gobierno.

[43] SÁNCHEZ CALERO, Fernando & SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "Capítulo 24. Los Administradores*",* en *Instituciones de Derecho Mercantil Vol. I (36ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2013. Pág. 531.

[44] *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre e 2011 (RJ 2012, 1498).

[45] CRUZ RIVERO, Diego. La administración de la sociedad en Derecho Mercantil. *Las sociedades Mercantiles Vol. 3º.* Ed. Marcial Pons, Madrid 2013. pág. 544.

[46] SÁNCHEZ CALERO, Fernando & SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "Capítulo 24. Los Administradores*",* en *Instituciones de Derecho Mercantil Vol. I (36ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2013. Pág. 528 y ss.

[47] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 17 LSC: "Todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél."

colectiva que recaiga sobre el órgano de administración, es decir, se trata de una responsabilidad personal, individualizada para cada una de las personas físicas que tengan condición de administradores. Ello supone inevitablemente la inversión de la carga de la prueba, de manera que, "*todos son igualmente responsables mientras no prueben la concurrencia de alguna de las causas de exoneración legalmente previstas*"[48]. Con ello se trata de evitar la descarga de la responsabilidad utilizando como instrumento un acuerdo de exoneración por parte de la Junta General, reforzando así la autonomía e independencia de los administradores.

En este articulado se contempla la responsabilidad solidaria de todos los miembros del órgano colegiado que adopta un acuerdo lesivo, pero se regula una excepción a la norma, siempre que se contemplen alguno de los siguientes casos[49]:

a) El administrador, que no hubiere acudido a la reunión donde se llega al acuerdo lesivo, no tenga conocimiento del mismo y a aquellos hechos anteriores y posteriores al mismo. En este mismo sentido se han pronunciado la mayoría de la doctrina, como BROSETA PONT y MARTÍNEZ SANZ, indicando que la ausencia del administrador en el momento en el que se realiza el acuerdo que está provocando el daño, el administrador ausente no debe haber ratificado el acuerdo ulteriormente, dado que de esta manera estaría dando su conformidad[50].
b) Que en caso de haber conocido dicho acuerdo, hizo todo lo posible porque no se llevara a cabo. En este caso hablamos de un concepto jurídico indeterminado y que debemos atender a la casuística para determinar cuáles fueron las acciones llevadas a cabo por el mismo, así como si fueron las correctas o necesarias, para dar cumplimiento y para que quede considerado que hizo "todo lo conveniente para evitar el daño".
c) El tercero de los casos contempla la oposición manifiesta del administrador, o miembro del órgano de administración.

Por lo tanto el art. 237 LSC, que no ha sido modificado por la Ley 31/2014, establece el carácter solidario de la responsabilidad de los administradores, lo que tiene como consecuencia directa

[48] MENÉNDEZ, Aurelio & ROJO, Ángel, "Lección 23. Los órganos de las sociedades de capital. 12. El deber de diligencia", *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I.* Ed. Aranzadi, 14º edición, 2016. Pág. 492.

[49] SÁNCHEZ CALERO, Fernando & SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "Capítulo 24. Los Administradores*",* en *Instituciones de Derecho Mercantil Vol. I (36ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2013. Pág. 532.

[50] BROSETA PONT, Manuel & MARTÍNEZ SANZ, Fernando. *Manual de Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 2014. Pág. 507.

que los legitimados para interpones las acciones de responsabilidad podrán dirigirse contra uno, o contra todos los miembros que lo componen[51].

3.1.2 La Acción Social y la Acción individual de responsabilidad

En el ordenamiento jurídico español el sistema para exigir la responsabilidad de los administradores puede entenderse en una doble vertiente en el ámbito civil. Por un lado nos encontramos con la responsabilidad derivada de los daños causados al patrimonio de la sociedad (acción social). Por otro lado los daños que se causan al patrimonio de terceros o socios que se articula a través de la acción individual[52].

3.1.2.1 La Acción Social de responsabilidad

La **acción social de responsabilidad** tiene como objetivo la protección del patrimonio de la sociedad, frente a las acciones u omisiones de los administradores que no actúen de acuerdo a lo establecido en la Ley y en los Estatutos, y así queda amparado en el art. 238[53] de la LSC. La legitimación de esta acción queda en manos de la sociedad en primer lugar, mediante acuerdo de la Junta General.

Los resultados del acuerdo en el seno de la Junta General pueden ser tres: resultado contrario a la exigencia de responsabilidad; un acuerdo de promoción de la responsabilidad; o bien de renuncia al ejercicio de la acción. Si el resultado fuera negativo en cualquiera de sus dos vertientes (por negativa de la Junta General a debatir el asunto de responsabilidad, o bien por no llegarse a un acuerdo positivo), lo que conllevaría a la legitimación de la minoría para la interposición de la acción social (art. 239 LSC). Si nos encontramos bajo el primer supuesto, es decir, que la Junta no tome una decisión sobre si pasar al estudio para interposición de la acción social o no, se podría plantear que no exista legitimación para la minoría, dado que la Junta General no ha tenido una respuesta negativa, sino que no ha existido pronunciamiento alguno, ni positivo ni negativo para su interposición.

---

[51] ZURITA VICIOSO, José Miguel. La Responsabilidad de los Administradores. *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, Vol. 10 (septiembre 2015). Pág. 9.

[52] LARA, Rafael. "La Acción Social de responsabilidad: ejercicio por la sociedad". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 96.

[53] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 238 LSC: "1. La acción de responsabilidad contra los administradores se entablará por la sociedad, previo acuerdo de la junta general, que puede ser adoptado a solicitud de cualquier socio aunque no conste en el orden del día. Los estatutos no podrán establecer una mayoría distinta a la ordinaria para la adopción de este acuerdo. 2. En cualquier momento la junta general podrá transigir o renunciar al ejercicio de la acción, siempre que no se opusieren a ello socios que representen el cinco por ciento del capital social. 3. El acuerdo de promover la acción o de transigir determinará la destitución de los administradores afectados. 4. La aprobación de las cuentas anuales no impedirá el ejercicio de la acción de responsabilidad ni supondrá la renuncia a la acción acordada o ejercitada".

Parte de la doctrina, entiende que en base al art. 239.1 LSC queda amparado que la minoría del capital social queda legitimada para solicitar la convocatoria de la Junta General para que se pronuncie sobre la misma[54]. Por contra, otro sector doctrinal considera que si la minoría propusiera la exigencia de responsabilidad en Junta General y esta se negase al estudio de la misma, la minoría del capital social quedaría legitimada para la interposición de la acción[55].

Inevitablemente esta legitimación de la minoría de los socios quedaría en segundo escalón, cuyo interés se basa en la defensa del patrimonio social. La condición para poder ejercer esta acción es que los socios representen al menos el 5% del capital social (o 3% en las sociedades cotizadas cuando no lo haga la propia sociedad). Por último corresponde también a los acreedores cuando dicha acción no sea ejercitada por los anteriores para la defensa de sus intereses[56]. Para el reforzamiento del gobierno corporativo, es fundamental el rol que juegan los accionistas minoritarios, en tanto en cuanto la reputación que se ponen en tela de juicio las decisiones en relación a los riesgos fiscales el consejo de administración les afecta de manera directa. Las decisiones en relación a las planificaciones fiscales agresivas llevan al límite lo que la norma permite y puede dar la imgen de una orientación especulativa del negocio, que muestra una búsqueda de resultados económicos beneficiosos en un corto periodo de tiempo, sin tener en cuenta las consecuencias fiscales que se pueden derivar en el largo plazo[57].

Como ya se ha expuesto en el epígrafe anterior, es de aplicación el régimen particular de responsabilidad civil por daños y perjuicios, es decir, tiene que existir un daño que venga originado por una actuación ilícita (bien incorrecta o negligente) por parte de un administrador, cuando exista dicho deber de obligación, debiendo ser además culpable el acto ilícito[58].

De manera que nos encontramos en un caso de responsabilidad en cascada, por lo que la legitimación queda establecida de manera subsidiaria al socio o grupo de socios que ostenten la participación para solicitar la convocatoria de la Junta General para defender los derechos de la

[54] Entre otros, LARA, Rafael. "La Acción Social de responsabilidad: ejercicio por la sociedad". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 105.

[55] SÁNCHEZ CALERO, Fernando. *Administradores en sociedad de capital*. Ed. Civitas, 2ª edición, 2007. Pág. 286 y 287.

[56] MENÉNDEZ, Aurelio & ROJO, Ángel, "Lección 23. Los órganos de las sociedades de capital. 12. El deber de diligencia", *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I.* Ed. Aranzadi, 14º edición, 2016. Pág. 513.

[57] (…) Son elementos de juicio a valorar cuidadosamente por pequeños inversores, y no solo por ellos, sino también por los inversores institucionales orientados al medio y largo plazo y los *proxy advisers* que les asesoran en el voto en las juntas de accionistas. En GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 27.

[58] LARA, Rafael. "La Acción Social de responsabilidad: ejercicio por la sociedad". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 97.

sociedad frente a los administradores[59]. El art. 239.1 de la LSC quedan tasados los siguientes supuestos: a) que el resultado de la convocatoria de la Junta General para entablar la acción de responsabilidad finalmente no sea llevada a cabo por los administradores; b) que una vez acordada la interposición de la acción de responsabilidad no se entable en plazo (un mes desde su acuerdo); c) en el caso de que la Junta General llegue al acuerdo de no interposición de la acción. Ahora bien, tras la modificación de la LSC se contempla en este mismo artículo, en su párrafo segundo, da legitimación para el ejercicio de la acción social a los socios con las condiciones establecidas para la convocatoria de la junta en el caso de que se trata de una infracción del deber de lealtad[60].

Así lo han expresado algunos autores, como por ejemplo MUÑOZ PAREDES considerando que "*la acción se dirige a restañar un daño directo infligido al patrimonio social, la individual trata de reparar los efectos directos que para socios y terceros, principalmente acreedores, se derivan de un concreto actuar positivo u emisivo del administrador*"[61].

En relación a la interposición por parte de los **acreedores**, debemos de tener en cuenta dos aspectos básicos. Por un lado el plazo que existe para la interposición de la acción a los otros legitimados cuando la sociedad y los socios no la han llevado a cabo. En este sentido debemos tener en cuenta que, tanto doctrina como jurisprudencia, han aceptado el plazo de un mes para el ejercicio de la acción por los acreedores. Por otro lado, no se puede perder de vista el art. 240[62]

[59] En palabras del profesor SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE: Se reconoce a la minoría la posibilidad de un ejercicio directo de la acción social de responsabilidad cuando ésta se fundamente en la infracción por el administrador o administradores de su deber de lealtad. (…) la actuación de la minoría no va acompañada de "*la necesidad de someter la decisión a la junta general*". Esta solución subraya la importancia que el deber de lealtad ha pasado a cobrar en la nueva regulación, de manera que su infracción permite a la minoría una iniciativa tan excepcional como la de demandar a los administradores en defensa del interés social". En SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "La reforma de los deberes de los administradores y su responsabilidad". *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Ed. Universidad Carlos III, Madrid, 2015. Pág. 895 y ss.

[60] Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, art. 239: "El socio o socios que posean individual o conjuntamente una participación que les permita solicitar la convocatoria de la junta general, podrán entablar la acción de responsabilidad en defensa del interés social cuando los administradores no convocasen la junta general solicitada a tal fin, cuando la sociedad no la entablare dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha de adopción del correspondiente acuerdo, o bien cuando este hubiere sido contrario a la exigencia de responsabilidad. El socio o los socios a los que se refiere el párrafo anterior, podrán ejercitar directamente la acción social de responsabilidad cuando se fundamente en la infracción del deber de lealtad sin necesidad de someter la decisión a la junta general".

[61] MUÑOZ PAREDES, Alfonso. "Capítulo 4. La acción individual. 4.1 Concepto. Deslinde de la acción de responsabilidad solidaria por deudas sociales" en *Tratado judicial de la responsabilidad de los administradores. La responsabilidad societaria Vol. I (1ª ed.).* Ed. Aranzadi, 2015. Pág. 215.

[62] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 240: "Los acreedores de la sociedad podrán ejercitar la acción social de responsabilidad contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos".

de la LSC, el cual hace referencia a otro de los elementos necesarios para su interposición: es necesario que el patrimonio social debe ser insuficiente para cubrir sus derechos e intereses, lo que resulta para algunos autores como una situación preconcursal[63].

Por lo tanto la modificación supone en este punto la revisión del deber de lealtad, otorgándole un especial interés a su observancia al igual que dar mayor rigor a su infracción. Además se dota en este caso una vía de escape al obstáculo a que la propia Junta General rechace el acuerdo a favor de exigir la responsabilidad, dando una legitimación extraordinaria hasta el momento a la minoría para la interposición de la acción social de responsabilidad[64].

3.1.2.2 La Acción Individual de responsabilidad

Por otro lado, existe la posibilidad de exigir la responsabilidad de los administradores a través de la **acción individual de responsabilidad** (art. 241[65] LSC). En este caso la legitimación queda en manos de los socios y acreedores porque se lesionen directamente sus intereses. Es decir, nos encontramos en un caso en que el objeto de la acción radica en el perjuicio ocasionado directamente sobre el patrimonio de socios, acreedores y otros terceros, que busca resarcir el daño sufrido en su propio patrimonio[66].

El TS ha establecido en asentada jurisprudencia en relación a la naturaleza de la acción individual, que tiene como resultado la consideración de la misma como una especialización y especificación de la responsabilidad extracontractual establecida en el art. 1902 CC[67], cuya particularidad queda plasmada al integrarse en el art. 241 de la LSC. Se ha considerado de gran relevancia la delimitación de las acciones (u omisiones) que quedan subsumidas dentro de la acción individual: quedan excluidos los daños causados como particular, es decir, fuera de la esfera del cargo de administrador, en cuyo caso estará sometido al régimen general de responsabilidad extracontractual (art. 1902 CC); la actividad de administración de "potencial

[63] BROSETA PONT, Manuel & MARTÍNEZ SANZ, Fernando. *Manual de Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 2014. Pág. 508.

[64] SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "La reforma de los deberes de los administradores y su responsabilidad". *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Ed. Universidad Carlos III, Madrid, 2015. Pág. 916.

[65] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 241 LSC: "Quedan a salvo las acciones de indemnización que puedan corresponder a los socios y a los terceros por actos de administradores que lesionen directamente los intereses de aquellos".

[66] MENÉNDEZ, Aurelio & ROJO, Ángel, "Lección 23. Los órganos de las sociedades de capital. 12. El deber de diligencia", *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I.* Ed. Aranzadi, 14º edición, 2016. Pág. 514.

[67] Código Civil, Real Decreto de 24 de julio de 1889, art. 1902: "El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado".

instrumentalidad" con el objeto social y los intereses sociales; finalmente los terceros de buena fe y el fin de proteger sus intereses frente a actos ajenos al objeto social de la sociedad[68].

Dada la problemática derivada de la aplicación práctica de ambas acciones, no ha quedado más remedio a la jurisprudencia que ir delimitando los presupuestos que dan lugar a una y otra acción. Así para que pueda llevarse a cabo la reclamación a través de la acción individual es necesario que se den los presupuestos ya descritos: antijuridicidad, llevada a cabo por los administradores en sus funciones como tal con la producción de un daño directo a un tercero, quien puede ser un socio (o acreedor), en la que exista una relación de causalidad entre la manera de actuar de los administradores y el daño producido[69].

En opinión de SÁNCHEZ CALERO Y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE[70] los presupuestos que deben de darse para que se pueda llevar a cabo la acción individual de responsabilidad contra los administradores son los exigidos por el art. 236 de la LSC, si se cumplen estaremos ante un acción de responsabilidad, únicamente quedaría por determinar el sujeto que tiene legitimación para la interposición de la misma.

En torno a esta figura y con la inclusión de la posibilidad de que sea interpuesta, tanto por socios, como por acreedores, se ha creado debate alrededor de este artículo y el 367[71] LSC que pone sobre la mesa la responsabilidad de los administradores en situaciones concursales. Hemos de tener en cuenta que en este caso se invierte la carga de la prueba, por lo que cada vez es más habitual utilizar la defensa de los intereses de los acreedores a través de este artículo y no a través de la acción individual (en este caso es la parte actora la que debe demostrar la relación de causalidad entre los perjuicios ocasionados y los actos u omisiones llevados a cabo por el Consejo de Administración). Ahora bien, si atendemos a la parte objetiva del artículo debemos tener en cuenta que el fin último de la acción es radicalmente diferente en ambos casos: para que pueda interponer la acción individual de responsabilidad es necesario que se acredite el

[68] ESTEBAN VELASCO, Gaudencio. "La acción individual de responsabilidad, II. Ámbito de aplicación y justificación de la responsabilidad personal de los administradores frente a los socios". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 174 y ss.

[69] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 1895).

[70] SÁNCHEZ CALERO, Fernando & SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan. "Capítulo 24. Los Administradores*",* en *Instituciones de Derecho Mercantil Vol. I (36ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2013. Pág. 535.

[71] Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, art. 367.1: "1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO LEGISLACIÓN CONSOLIDADA Página 86 procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución".

perjuicio en el patrimonio personal de los mismos; por el contrario el objeto del art. 367 LSC se refiere a la deuda generada por la sociedad para con los acreedores.

3.1.2.3 La prescripción de las acciones de responsabilidad

Ha existido hasta la Ley 31/2014 un debate doctrinal acerca de si la responsabilidad derivada de la actividad del administrador puede tratarse como responsabilidad contractual, o extracontractual, lo que influye directamente en la prescripción para el ejercicio de las acciones de responsabilidad de los administradores. La jurisprudencia tampoco ha sido clara en este ámbito, en relación a la acción individual. Por un lado han existido posturas favor de la relación contractual, otros por la extracontractual y finalmente un punto intermedio. Parece que el TS se ha decantado por una naturaleza extracontractual, al menos al ser ejercitada por terceros, aunque nada se había aclarado en el caso de que sea ejercitada por los socios.

La prescripción de la acción social queda concretada en cuatro años de responsabilidad establecida en el art. 949 del Código de Comercio, pero no es aplicable en la acción individual, dado que viene originada de la responsabilidad extracontractual establecida en el art. 1902 de CC[72]. Finalmente en la sentencia del TS de fecha 20 de julio de 2001 había quedado establecido el plazo de prescripción unificado para todas las acciones por la actividad orgánica[73].

Otro de los problemas que conllevaba la prescripción de las acciones ha sido desde qué momento debía contarse el plazo. En el caso de la acción individual, el *dies a quo* varía con la Ley 31/2014, anteriormente se había establecido el comienzo del plazo para la jurisprudencia se iniciaba en el momento en el que se cesaban las funciones del administrador (plazo que tiene en cuenta la administración) pero que como ya hemos expuesto en el punto anterior no debemos tomar como referencia, quedando por tanto establecido desde el momento en el que se pudiera entablar la acción individual[74].

En este contexto hemos de indicar que el art. 241 *bis* LSC (introducido por la Ley 31/2014) ha puesto fin a estos debates y contradicciones tanto doctrinales como jurisprudenciales, quedando establecido que la prescripción de las acciones de responsabilidad, tanto social como individual es de cuatro años, en el que el *dies a quo* comienza desde el mismo momento en el que hubieran

[72] LARA, Rafael. "La Acción Social de responsabilidad: ejercicio por la sociedad". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 115.

[73] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2005.

[74] CABANAS TREJO, Ricardo. "Sobre el nuevo sistema de cómputo de las acciones de responsabilidad contra los administradores". *Diario La Ley*. Ed. La Ley, Nº 8513(7 de abril de 2015), Sección Tribuna.

podido ser ejercitadas[75]. No nos adentraremos más en dicho debate por motivos de espacio, y por no ser objeto del presente trabajo.

3.2 La responsabilidad del administrador en el Derecho público (Administrativo – Tributario)

Las numerosas reformas legislativas en materia de responsabilidad tributaria, concretamente en el ámbito de la responsabilidad de los administradores, han llevado a la creación de la Ley 34/2015 por la que se modifica la Ley General Tributaria. La modificación sustancial de la Ley de Sociedades de Capital a través de la Ley 31/2014, afectan fundamentalmente al ámbito fiscal.

La Ley 34/2015 ha incidido a lo largo de todo el articulado de la LGT. En nuestro objeto de aplicación vamos a centrarnos básicamente en la modificación de la cláusula antiabuso de carácter general. Esta modificación tiene como fin último el reforzamiento de la seguridad jurídica para la Administración y los sujetos pasivos de la actividad tributaria. Asimismo se busca una reducción de la litigiosidad a través de una regulación más clara. Otro de los objetivos, y uno de los más importantes es la prevención del fraude fiscal, implementando las medidas de la UE y de la OCDE, a través del cumplimiento de obligaciones tributarias[76].

Las modificaciones a lo largo del articulado han sido muy numerosas, pero nos vamos a centrar en las que afectan directamente a nuestro objeto del trabajo. No se puede perder de vista uno de los artículos que influye directamente en el art. 15 de la LGT sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, este es el art. 12[77] de la LGT por el que se establecen los mecanismos de

[75] ZURITA VICIOSO, José Miguel. La Responsabilidad de los Administradores. *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, Vol. 10 (septiembre 2015). Pág. 14.

[76] MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. "La reforma de la Ley General Tributaria". *Carta Tributaria. Revista de Opinión.* Ed. Wolters Kluwer, Nº 7 (octubre 2015). Pág. 1 y ss.

[77] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 12: "1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. 3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda. Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública".

interpretación de las normas tributarias. Con la nueva regulación se permite a la DGT el dictado de resoluciones interpretativas, como ya venían haciendo hasta el momento, pero la modificación en este sentido es el carácter vinculante de las mismas para los órganos que apliquen su potestad en el ámbito de los tributos[78].

Siguiendo con las modificaciones sustanciales de la norma, se procede al cambio sustancial del art. 15 de la LGT. La cláusula general antiabuso que recoge nuestro articulado tributario supone una erradicación de la norma anterior, en la que quedaba clara la no imposición de sanciones (art. 15.3 de la LGT antes de su modificación); con los nuevos cambios se han establecido la imposición de sanciones, y que no solamente afecta al precepto señalado, sino que también influye indudablemente sobre el art. 179.2 d) y el nuevo art. 206 *bis*. El primero de ellos contiene el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, y en su párrafo segundo contempla algunas de los casos en los que no se considerarán responsables tributarios. Con la nueva modificación se ha incluido dentro de este precepto un nuevo párrafo en el que se indica que no serán de aplicación las exclusiones en el caso de estar hablando de la aplicación al art. 206 *bis* de la LGT, en los casos que ya se haya asentado públicamente el criterio administrativo mediante el cual se produce la consideración como abusivos de determinadas estructuras fiscales: "(…) *A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior(…)*[79]*".*

Por lo tanto la responsabilidad tributaria de los administradores, podemos dividirla en dos puntos: por un lado en el régimen de responsabilidad particular regulado en los art. 41 a 43 LGT; por otro lado que el incumplimiento quede amparado por el art. 15 de la LGT, es decir, cuando pueda ser considerado como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3.2.1 La Responsabilidad Tributaria de los Administradores

En este sentido podemos encontrar un régimen particular de responsabilidad subsidiaria para los administradores de las sociedades. Por otro lado encontramos una regulación específica en la que pueden atribuir responsabilidad a los administradores respecto de las obligaciones tributarias que se derivan del artículo 529. Vamos a analizar el régimen particular de responsabilidad de los mismos.

[78] MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. "La reforma de la Ley General Tributaria". *Carta Tributaria. Revista de Opinión.* Ed. Wolters Kluwer, Nº 7 (octubre 2015). Pág. 2.

[79] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 179.2.

La responsabilidad tributaria es la que se atribuye a un sujeto que se coloca junto al deudor principal en sus obligaciones de pagar la deuda tributaria. Este régimen deja al administrador como un obligado tributario regulado por el art. 35.5 LGT[80]. Para que podamos hablar de responsabilidad es necesario que exista el presupuesto material, es decir, que se hayan cometido los hechos por el obligado principal; y el presupuesto formal, que sea determinada por el órgano competente en el procedimiento debido (previa audiencia del responsable y determinar el alcance y la extensión de su obligación de pago)[81].

En el ámbito tributario la responsabilidad de los administradores puede dividirse en solidaria y subsidiaria, aunque queda establecido como regla general la subsidiariedad por el art. 41.2[82] LGT, es cada vez más habitual encontrar resoluciones judiciales en la que se aboga por la solidaridad de las deudas tributarias en el caso concreto de los administradores de sociedades. En este sentido la única implicación sobre la naturaleza de la responsabilidad radica en el tratamiento por parte de la Administración de la misma. Si nos encontramos ante el primer caso la Administración puede dirigirse directamente contra el deudor principal y/o sobre el resto de responsables tributarios.

Existe un régimen general de responsabilidad fiscal de los administradores establecido en el art. 41 a 43 de la LGT. Es a través de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, 58/2003, que contempla la línea jurisprudencial anterior a la misma en la que se atribuye una responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades.

Es en el art. 43[83] LGT donde se produce la inclusión de la figura del administrador, de hecho y de derecho, como sujeto responsable. Caben dos posibles presupuestos en el contexto del artículo: por un lado cuando el administrador realiza, bien de manera activa u omisiva, una

[80] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 35.5: "Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley".

Art. 41.1: "La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

[81] VILLAR, Marta, "La responsabilidad tributaria, II. La responsabilidad tributaria de los administradores. 1. Consideraciones generales". *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011. Pág. 495 y ss.

[82] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 41.2: "Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria".

[83] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria art. 23 LGT: "Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones."

infracción de la sociedad; en este sentido tanto la doctrina como la jurisprudencia han llevado a hacer una visión cada vez más amplia de la actividad que ha devenido en infracción, es decir, con anterioridad los requisitos para que se determinara la responsabilidad quedaban sujetos de manera estricta en la mala fe o negligencia grave, mientras que en la actualidad únicamente se contempla el acto negligente. El segundo de los presupuestos que cabe en el art. 43 LGT es en el cese de la actividad de la persona jurídica y el incumplimiento de las obligaciones tributarias que ello conlleva.

Se verifica a lo largo del articulado de la LGT, por ejemplo además del mencionado artículo 43.1 de la LGT, en el artículo 182.2 de la misma Ley, en el que se regula la consecuencia del reconocimiento de la infracción, la imposición de la sanción se deriva a los responsables subsidiarios por este artículo. En el mismo se establecen que quedan sometidos al pago de la sanción, en caso de que no lo haga el deudor principal, a las personas o entidades que se encuentren los apartados a), g) y h) del art. 43.1 de la LGT. Es la letra a) la que hace referencia a los administradores como responsables subsidiarios en el caso en el que no se hubieren realizados los actos necesarios para evitar su incumplimiento bajo el paraguas de sus funciones[84].

El art. 43.1. a) de la LGT, posee un elemento objetivo, es decir, es necesario que se produzca una infracción tributaria, y el ámbito subjetivo queda cubierto con que la resulte infractora una persona jurídica, o sea, no se producirá la obligación subsidiaria si no se hubiera realizado el hecho infractor por una persona jurídica a la que se haya impuesto dicha sanción. Es más, para que el deudor tributario subsidiario, en este caso el administrador (ya sea de hecho o de derecho), resulte responsable es imprescindible que la conducta realizada por el mismo se haya incumplido una obligación tributaria.

En este punto, puede llegar a plantearse, que si bien es necesario que la parte subjetiva (subsidiaria) no realice la conducta por la que resulta obligado en el ámbito tributario[85], ¿cuál sería la diferencia con el art. 42.1[86] de la LGT, por la que se regula la responsabilidad solidaria?

[84] PÉREZ JORDÁ, Iván. Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). *Revista de Derecho UNED*, núm. 18 (2016). Pág. 258.

[85] Citado por PÉREZ JORDÁ, Iván, En "Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria"; PALAO TABOADA, Carlos. "Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades" *Impuestos*, 1990, Vol. II, pág. 475; difícilmente, puede darse en aquellas sociedades con órgano unipersonal de administración, En todo caso, se exige que exista un nexo causal entre el acuerdo y la realización de la infracción tributaria. Es decir, es necesario que la decisión adoptada conduzca a la comisión del ilícito tributario; Y MERINO JARA, Isaac "Acerca de la responsabilidad tributaria", Univ. Extremadura, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 24 (2006). Pág. 28.

[86] Como venimos anunciando, la responsabilidad que la norma tributaria atribuye a sujeto distinto del deudor principal puede ser solidaria o subsidiaria. Pese a ello ene l mismo artículo 41 LGT,

La diferencia básica fundamental es que la infracción tributaria se imputa a una sociedad en las que el administrador no haya intervenido en sus funciones. Si el administrador tuviera funciones en dicha sociedad (sujeto obligado principal) nos encontraríamos ante un caso de responsabilidad solidaria y nunca dentro del amparo del art. 43.1 de la LGT, que es sin duda, más beneficioso para los mismos.

De manera que analizados los supuestos del régimen especial de responsabilidad de los administradores en la LGT, debemos hacer mención a que, para que se den estos presupuestos de hecho, es necesario lo siguiente: en caso del art. 42 de la LSC es fundamental que exista una «colaboración activa en la conducta infractora», único caso en el que existe responsabilidad solidaria de los mismos, sino nos encontraremos en la regla general de responsabilidad subsidiaria. Por otro lado, ante la responsabilidad subsidiaria del art. 43 de la LGT de los administradores, hemos de puntualizar que se aplica en aquellos casos en los que la actuación de esta figura no haya sido adecuada, es decir, negligente, que aplicado al caso que nos ocupa, en aquellos casos en los que las estrategias fiscales agresivas hayan sido consentidas bajo los elementos necesarios del art. 206 *bis* de la LGT[87].

Por lo que únicamente queda por añadir en relación a la responsabilidad subsidiaria de los administradores o consejos de administración, que dada su relevancia la cuestión tiene un peso que debería de ser ponderado y tenido en cuenta por éstos a la hora de llevar a cabo sus planificaciones fiscales ante las posibles consecuencias, y muy graves, que de las mismas puedan desprenderse.

3.2.2 La responsabilidad del administrador bajo el art. 15 de la LGT

Para poder abordar este punto en profundidad, debemos acudir en primer lugar a la definición como tal de fraude a la ley tributaria y a la resolución de la cuestión de si tal figura ha de considerarse de igual forma en el ámbito tributario y en términos generales tal y como se describe en el artículo 6.4 del Código Civil (en adelante CC). Tal diferencia es necesaria entre ambas figuras, ya que dicha aclaración llevará a dar con las características y consecuencias que pueden resultarse.

---

concretamente en su apartado segundo, se establece que, salvo que exista un precepto legal en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. No obstante, esta generalidad que se contiene en la literalidad de la norma queda desvirtuada en el artículo siguiente. FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa. "Capítulo II. La responsabilidad tributaria y la infracción tributaria", *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*. Ed. Dikynson, 2016. Pág. 77 y ss.

[87] LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones Administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: El nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Centro de Estudios Fiscales, RCyT. CEF*, núm. 397 (abril 2016). Pág. 38 y ss.

La figura del fraude a la ley tributaria o elusión fiscal viene definida por el art. 15 de la LGT, que describe la cláusula general anti-elusión, como:

> *"**1.** Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: **a)** Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. **b)** Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios."* [88]

El precepto normativo pone como nota característica la artificiosidad del negocio, bien societario, fiscal, o de otro tipo. La planificación anómala no debe tener otro fin que no sea el ahorro fiscal; si por el contrario, tuviera otro fin negocial, no debería ser calificado como elusión fiscal, porque se vulneraría el principio de autonomía de la voluntad para crear sociedades o realizar negocios jurídicos. La enrevesada planificación puede darse siempre y cuando su único objetivo no sea la elusión o reducción del impuesto que corresponda. Así lo ha expresado el TS en su jurisprudencia más reciente: "(…) se llevan a cabo una serie de operaciones: interposición de una sociedad *holding*, compraventa de acciones y préstamo, todas ellas reales y lícitas, pero cuando todas esas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial, pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal obtenida, la finalidad elusoria resulta evidente"[89,90].

La idea dominante en España sobre el fraude a la ley tributaria ha sido bastante controvertida, ya que hasta hace bien poco, se vertía sobre la misma una hostilidad impropia, o que al menos no se reflejaba de ese modo tan radical en otros países. La defensa de las posturas contrarias a la elusión deriva del pensamiento liberal, de la defensa de la autonomía de voluntad, para los que sostenían que únicamente podría prohibirse lo que en las leyes expresamente se contemplase. Desde este punto de vista, que ha sido calificado por PALAO TABOADA como formalista, atiende

[88] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003): artículo 15.

[89] Tribunal Supremo, STS 861/2015, de 5 de febrero de 2015 (FJ 6º).

[90] Tribunal Supremo, STS 861/2015, de 5 de febrero de 2015 (FJ 6º), continúa diciendo: "El conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (…) merced a las que conseguir la reducción de la carga fisca, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a las sociedades operativas".

únicamente, como bien indica su nombre, a una apreciación formal de la norma, sin ir más allá de interpretación literal, sin atender a su fondo[91].

En este sentido PALAO TABOADA, sigue la línea general del profesor DE CASTRO, en la consideración de que el fraude de ley consiste en la búsqueda de un resultado que es opuesto a la norma establecida respaldándose en otra norma que posee otro fin diferente[92]. Siguiendo con el mismo razonamiento expone el citado autor que por lo tanto existiría una norma de cobertura que es en la que se ampara el contribuyente para realizar la elusión, y, por otro lado, la defraudada. Antes de la nueva consideración con el cambio de denominación por la última LGT, el fraude de ley tributaria era considerado como un concepto totalmente diferenciado del fraude a la ley (art. 6.4 CC), porque en este caso no existía la violación de una norma[93]. En realidad lo que se buscaba con el negocio artificioso era evitar el hecho imponible, por lo que no existía una norma de cobertura en la que ampararse, sino que se busca la no realización del hecho imponible.

Otro de los autores que apoyan la doctrina mayoritaria es BURLADA ECHEVESTE, quien considera que el fraude de ley tributaria es una subespecie del fraude de ley (art. 6.4 del CC), basándose en la doctrina asentada por los altos tribunales, como el TC en la STC de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987, 37), que afirma que el fraude de ley es una figura aplicable a todo el ordenamiento jurídico, incluyendo así, al ordenamiento tributario[94]. Como ya sabemos, el art. 6.4 del CC habla de norma de cobertura y norma defraudada, en este sentido afirma el autor que será necesario, para dar coherencia interna a la norma, que sea interpretada en correspondencia con el ordenamiento en el que nos encontremos, es decir, que para encontrar el sentido a la figura del fraude de ley en el ámbito tributario, será necesario hacerlo al amparo de la ley tributaria, que será la única manera de no contravenir el espíritu de la norma[95].

Otros autores, por el contrario, como FALCÓN Y TELLA, consideran el fraude de ley tributaria como una figura radicalmente diferenciada del concepto civil de fraude de ley. Así lo expresa en uno de sus trabajos, explicando, desde su perspectiva, que los elementos para darse el fraude de

[91] PALAO TABOADA, Carlos, "Dos actitudes básicas frente a la elusión fiscal: formalismo y sustancialismo", en *Aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 177.

[92] DE CASTRO Y BRAVO, Federico, 1997, "El negocio en fraude a la ley" en *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, Reedición 1997, pág. 369: "En los libros modernos, por el contrario, se advierte la tendencia a especificar su significado como un tipo especial de negocio anómalo".

[93] Aunque esto es muy discutible, ya que la norma que se violaba era la que disponía la tributación que se pretendía eludir con las operaciones en fraude de ley.

[94] BURLADA ECHEVESTE, J. Luis. El fraude de Ley en el Derecho Tributario, Revista Quincena Fiscal, núm. 7-8, 2006.

[95] Véase, BURLADA ECHEVESTE, J. Luis, *op.cit*, 2006.

ley tributaria, serían, por un lado la no realización del hecho imponible, por el contrario realizar un hecho "equivalente" [96]; otro de los elementos se basa en la intención de elusión del tributo (ámbito subjetivo), y la carga de la prueba correspondería a la Administración; otro de los requisitos es que no esté contemplado en la normativa tributaria, en palabras del propio autor "las operaciones tributarias tipificadas por la ley tributaria –obviamente no sólo en su letra sino en su espíritu- deben liquidarse siempre aplicando a las mismas el régimen querido por la norma tributaria que específicamente las contemple, sin que nunca, cualesquiera que sean los resultados económicos producidos, sea posible la aplicación por analogía de un régimen tributario distinto"[97]; finalmente el último elemento sería la artificiosidad del negocio o acto, que él califica de "inhabitual", pero se refiere al aprovechamiento de la norma, buscando la no realización del hecho imponible. Llega a afirmar que las leyes antiabuso únicamente dan paso al gravamen de "economías de opción abusivas, buscadas de propósito abusando de las posibilidades de configuración jurídicas que la libertad de pactos proporciona"[98]. En este punto llega a afirmar, casi con rotundidad, que las economías de opción tienen un concepto muy similar al de fraude a la ley tributaria, con la salvedad de que carecen del objetivo de la elusión del hecho imponible con la intención de causar un perjuicio a la Administración. De tal manera que concluye su explicación afirmando que nos encontramos ante "un juicio de valor sumamente delicado", porque ambas figuras tienen una línea de separación extremadamente confusa[99].

PALAO TABOADA, critica posturas como la de FALCÓN Y TELLA, argumentando que la simplificación de dicha figura a la realización, o no, del hecho imponible "entraña un reduccionismo inapelable" [100]. El argumento utilizado por este autor, y que a mi juicio, considero principal para la existencia y entendimiento de la figura, es que su fundamento no solo radica en la realización del hecho imponible, que obviamente no se realiza, sino en la elusión del mismo a través de mecanismos artificiosos, una planificación artificial, que el Derecho no permite, que no posee otro objetivo que la elusión del tributo, y que es contraria al

[96] FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista técnica Tributaria*, núm. 31 (octubre-diciembre 1995).

[97] FALCÓN Y TELLA, Ramón, *op.cit*, 1995, pág. 158.

[98] FALCÓN Y TELLA, Ramón, "El Anteproyecto de LGT y l técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6-7, 2003, pág. 79.

[99] FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción, *Revista técnica Tributaria*, núm. 31 (octubre-diciembre 1995), pág. 60.

[100] PALAO TABOADA, Carlos, "El fraude a la ley en el Derecho Tributario", en *Aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 97.

fin último del espíritu de la norma[101]. En esta misma línea se posiciona también RUIZ ALMENDRAL[102], que termina sosteniendo que al defender una postura como la de FALCÓN Y TELLA, se termina interpretando a la economía de opción como un derecho del contribuyente[103].

Quedan así establecidos los elementos necesarios para que nos encontremos en un supuesto de elusión fiscal, que son:

- Ha de darse una elaboración artificiosa de la estructura fiscal del acto o negocio, cuyo único fin sea reducir o eliminar la carga fiscal. Esta actuación por parte del contribuyente deriva de la incorrecta aplicación de la norma tributaria, en detrimento de la Hacienda Pública y en beneficio del contribuyente.
- Otro de los requisitos fundamentales es que el único objetivo sea el ahorro fiscal, ya que en todo caso debe respetarse la libertad de pactos que se establece en el CC. En el fraude a la ley tributaria los negocios jurídicos son válidos y surten efectos, ya que si no fueran reales estaríamos ante la figura de la simulación (posteriormente analizada en el apartado 5 del trabajo).

De manera que podemos concluir, afirmando que para que la responsabilidad del administrador o consejo de administración quede amparada por el art. 15 de la LGT, es necesario que se den todos los elementos anteriormente descritos. Por lo tanto, el incumplimiento de la obligación de informar debe tener, es decir, ser en sí misma una estructura fiscal alambicada y enrevesada para el negocio que se pretenda conseguir. Asimismo, tal y como se ha puesto de relieve, es necesario que la finalidad de dicha estructura fiscal sea únicamente la minoración o no realización del hecho imponible, consiguiéndose una ventaja tributaria que contraviene el espíritu de las normas.

El art. 15 de la LGT contempla la posibilidad de que cuando concurran los presupuestos para considerar los negocios como conflicto en aplicación de la norma tributaria, sea sancionada a través del art. 206 *bis* de la LGT, que pasamos a analizar en el punto siguiente.

[101] En este sentido la, sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2015 (STS 1120/2015) (FJ 6º) establece que existe concurrencia entre la norma defraudada y la de cobertura, en los casos en los que debe protegerse la ley, cuando ha sido "desconectada totalmente de su espíritu".

[102] RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 72.

[103] *Véase* FJ 7º de la Sentencia del TSJ de La Rioja, de 13 de julio de 2000.

4. LA NUEVA SANCIÓN DEL ART. 206 *BIS* DE LA LGT Y LA INFLUENCIA DE LA ACCIÓN 12 BEPS

4.1 La sanción del art. 206 *bis* de la LGT

El último intento de sancionabilidad de la elusión fiscal, es el Proyecto de ley de modificación de la LGT, que fue publicado el 30 de abril de 2015 (a partir de ahora Proyecto). Lo que ha supuesto un nuevo enfrentamiento de los sectores doctrinales a favor y en contra de la sanción fiscal en el plano administrativo de la elusión. La puerta abierta al debate una vez más, deviene de, que en la actualidad se dan con más frecuencia las planificaciones fiscales más complejas y enrevesadas que conducen a la reducción de los tributos cada vez de manera más habitual. Ello ha llevado al legislador a plantearse esta opción como resultado de que las consecuencias tan benignas no llevan a disuadir al contribuyente de tal conducta.

Resulta interesante observar en un primer momento el Anteproyecto de ley de la LGT en el que se contemplaba la sanción para aquellas conductas que pusieran de relieve el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el tercer apartado de este artículo se contemplaba la posibilidad de sanción:

> *"No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese*

conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el art. 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los ciados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten."[104]

Quedando el art. 159.8 LGT:

"Cuando la Administración tributaria considere que en unos actos o negocios determinados, no imputables a obligados tributarios concretos, pueden concurrir las circunstancias previstas en el art. 15.1 de esta ley, podrá solicitar motivadamente a la Comisión consultiva que dictamine si concurren tales circunstancias. En estos casos a Comisión consultiva emitirá informe en el plazo máximo de tres meses".

Por lo tanto queda establecido en los preceptos anteriores los requisitos necesarios que deben de darse para poder imponer la sanción. En primer lugar habría que tener en cuenta que la Comisión Consultiva tendría que haber determinado un negocio como *"conflicto en aplicación de la norma tributaria"* conforme al art. 15 LGT; y en segundo lugar que el elemento tipificador del negocio debe ser «sustancialmente igual» a otro que ya se haya calificado como «conflicto». Por último, la sanción, se impondrá de acuerdo con el Título IV de la LGT[105]. De manera formal queda establecida como norma general la imposibilidad de sancionar, salvo cuando haya un criterio preexistente por parte de la Administración (bien por el informe a un caso concreto, mediante la Comisión consultiva; bien a través de informes solicitados) cuando se presente la declaración. Por su parte la modificación del art. 159 de la LGT permite a la

[104] Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 15.

[105] PALAO TABOADA, Carlos. "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165 (enero – marzo de 2015).

Administración preguntar a la Comisión consultiva acerca de un esquema artificioso en abstracto[106].

El CGPJ se pronunció al respecto, en el informe sobre dicho texto prelegislativo de 30 de septiembre de 2014, con una reacción muy crítica ante la nueva redacción de los artículos anteriores. Asimismo acusa en su informe de un intento de la ampliación de potestades a la Administración Pública, de *"control y represión de las infracciones tributarias"*, con las consecuencias que de ello pueden derivarse, limitando los derechos y garantías de los sujetos tributarios.

El CGPJ respalda su opinión argumentando que el legislador ha querido crear una *"norma sancionadora en blanco*" que pretende ser aplicada por un órgano de la Administración, añadiendo, *"lo que significa una infracción del principio de taxatividad o lex certa y del principio de tipicidad que rigen también en el derecho administrativo sancionador"*[107]. También la acusa de ser preceptiva porque la imposición de dicha sanción se realiza con carácter sistemático en la afirmación "*procederá la imposición de sanciones*"[108]. Concluye el informe considerando la alternativa, únicamente eliminando el carácter preceptivo, de la regulación de sanción; lo que conduciría inevitablemente al análisis detallado de cada una de las estructuras que tengan en apariencia un tinte de enrevesadas, siendo fundamental su estudio caso por caso.

Otro de los argumentos utilizados por el Consejo de Estado y por el CGPJ en contra de la sanción a la elusión fiscal, es que este nuevo precepto podría contravenir lo establecido en la CE en relación con el art. 25.1[109], por la indeterminación del supuesto de hecho que provocarían la infracción para la aplicación del art. 206 *bis*. Está claro que el artículo hace referencia directa al art. 15 de la LGT, donde se habla de negocios "*notoriamente artificiosos*" en este caso nos encontramos con otro concepto jurídico indeterminado, que puede llevar a una aplicación dubitativa, incluso errónea, por parte de los sujetos que deben de aplicarlos como los

[106] SANZ GÓMEZ, Rafael, "(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 380 (noviembre de 2014) pág. 12.

[107] Informe del anteproyecto de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, del CGPJ, de 2 septiembre de 2014.

[108] Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 15.3: "En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora".

[109] Constitución Española, 1978, art. 25.1: "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

contribuyentes[110]. Ahora bien, dichos conceptos, al igual que todos los conceptos jurídicos indeterminados, deben de ser desarrollados por la jurisprudencia y por los órganos competentes para ello, en este caso podemos hablar de la Comisión consultiva y su aplicación por parte de la Administración. Es decir, podemos hablar de una puesta en la práctica algo dudosa al principio pero que poco a poco tienda a su concreción, práctica muy habitual en el Derecho. Así por ejemplo los conceptos jurídicos indeterminados existen en otras ramas del derecho sancionador, así por ejemplo en el Derecho Penal, pero es fundamental que para este tenga cabida y no peque de anticonstitucional es necesario que se cumpla el principio de tipicidad[111].

Algunos autores se han pronunciado tras la publicación del informe del CGPJ y del Proyecto de ley. Así, PALAO TABOADA, en su artículo *El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria*[112], difiere en parte de la opinión del informe del CGPJ, arguyendo que el Órgano se ha basado en un carácter preceptivo, del que en su opinión carece, ya que otras normas sancionadoras del ordenamiento jurídico se refieren de la misma forma imperativa para sus sanciones y ello no indica que posean tal carácter. En su opinión el gran error del Anteproyecto, criticado también por el CGPJ en su informe, es la creación de una ley sancionadora en blanco.

Como se ha indicado con anterioridad, el principal motivo que lleva al autor al rechazo de la sanción de la elusión fiscal, no es ni más ni menos, que la violación del principio de legalidad penal. En la actualidad la oposición deviene por la falta de concreción del tipo, es decir, a juicio del autor los nuevos elementos imprescindibles para la imposición de sanciones siguen siendo insuficientes. Se critica también que recaiga toda la responsabilidad sobre la Comisión consultiva cuya composición destaca el predominio de la DGT.

Otro problema es la jurisprudencia de los altos tribunales que se ha ido elaborando a lo largo de los años. Concretamente el Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005[113] estableció la contraposición entre el fraude de ley tributaria y la defraudación, por carecer la primera del matiz de ocultación, necesario para la segunda. Pero siguiendo en la línea del TC, en su sentencia 129/2008 se admite que tal incompatibilidad no es tan radical como se había

[110] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 123.

[111] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 125.

[112] Véase, PALAO TABOADA, Carlos, "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165 (enero – marzo de 2015).

[113] Tribunal Constitucional, sentencia 120/2005, de 10 de mayo.

expresado, tal como admite el TS, "el artificio, y con el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos"[114]. Por lo tanto se deriva del análisis de ambas sentencias que para la determinación del fraude a la ley tributaria ha devenir de la calificación del supuesto, y si esta es suficiente para la carga de la prueba (sea adecuada para el análisis de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción).

Otra parte de la doctrina, aunque minoritaria, defiende la punibilidad de la elusión fiscal. Un claro ejemplo de este sector, es el profesor SANZ GÓMEZ, cuya opinión, se remonta a la discusión inicial sobre la consideración del fraude fiscal como un subtipo o no del fraude a la ley civil. Su consideración es de lo más interesante, dado que se separa, en parte, de las opiniones de la doctrina mayoritaria, considerando la elusión fiscal no como un fraude de ley sino un abuso de la misma.

La doctrina mayoritaria se basa en el rechazo de la punibilidad del fraude a la ley tributaria en que no se cumplen los principios de tipicidad, y que su sancionabilidad sería la aplicación de la analogía, entre ellos Palao Taboada. Por su parte SANZ GÓMEZ[115], fundamenta su opinión en las resoluciones del TJUE y en la normativa comunitaria, explicando que, como bien denomina dicho tribunal, no habla de elusión sino de abuso de derecho y que la traducción de fraude a la ley tributaria o de elusión es errónea. Por lo que apoyado también por la Directiva sobre operaciones de reestructuración societaria y en el art. 89.2 LIS, que abre las puertas a los ordenamientos nacionales, a la no aplicación de la Directiva en los casos en los que exista prácticas abusivas. Así lo ha defendido también el TJUE en el caso *Kofoed*[116] que las define como "*operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión*". En este caso la jurisprudencia relaciona el art. 89.2 LIS, cláusula específica antiabuso de contenido amplio, con el Derecho comunitario en materia antiabuso. Por lo que al amparo de esta interpretación comunitaria lleva a nuestro Derecho a considerar el art. 15 LGT como un artículo antiabuso y no antielusivo, de ahí que la imposición de sanciones esté más que amparada por nuestro ordenamiento jurídico[117].

[114] Tribunal Constitucional, sentencia 129/2008, de 26 de mayo de 2008, (FJ 4º).

[115] SANZ GÓMEZ, Rafael, "(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 380 (noviembre de 2014).

[116] Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Kofoed* (C-321/05), sentencia de 5 de julio de 2007.

[117] Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha afirmado que la cláusula del 15.1.a) de la Directiva (y, por tanto, su trasposición en el art. 89.2 LIS) refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual el abuso de derecho está prohibido. Este principio general ha sido desarrollado a

Los elementos comunes en lo que se basa la opinión de SANZ GÓMEZ, son: el primero y más importante, es que el art. 15 de la LGT no habla únicamente de elusión del hecho imponible, sino también de la minoración o reducción de la base imponible, al igual que la legislación citada (art. 15 de la Directiva y 89.2 del LIS); asimismo el matiz de artificiosidad; y finalmente la ausencia de otros motivos diferentes al ahorro fiscal, lo que la jurisprudencia comunitaria ha denominado como motivos económicos válidos. Todo ello lo encamina a concluir a la misma descripción de la elusión fiscal dada por la jurisprudencia y legislación comunitaria, así como su reflejo en el ordenamiento español, que lleva a su definición como abuso de derecho (art. 7.2 del CC)[118].

Una vez determinada la naturaleza del art. 15 de la LGT y su significado como un límite a la autonomía de la voluntad, aunque únicamente en el ámbito fiscal, puede surgir la duda de la aplicación por analogía del tributo que se pretendió eludir, como por recalificación. Pero ha sido el TJUE quien se ha pronunciado a través de la sentencia *Halifax* afirmando que en el caso de que exista abuso de derecho, las operaciones deben ser recalificadas o renombradas, con el fin de restablecer la situación que se ha intentado evitar[119]. En este caso la sentencia del TJUE lo que planteaba era una recalificación de la operación y no una sanción a la misma, dado que no existía ningún precepto infringido, es decir, no existía el requisito de la *lex certa* que exige el principio de tipicidad. En el caso de nuestro ordenamiento jurídico ya es posible la sanción a través del art. 206 bis LGT, cumpliendo con los requisitos de tipicidad, en la que existe una norma infringida (art. 15 LGT), independientemente de los criterios administrativos sobre qué debe de ser considerado como abuso. Demostrando de esta manera, en opinión de SANZ GÓMEZ, que interpretando el conflicto de aplicación de la norma tributaria a la luz de la línea

través de las sentencias del propio Tribunal de Justicia de la UE. Son prácticas abusivas las "operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión. (…) una conducta se califica de abusiva cuando implica una reducción de la deuda tributaria a través de "operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales" y que no tengan efectos jurídicos o económicos relevantes. Este es, exactamente, el contenido del artículo 15 LGT, por tanto, este artículo no regula ya el fraude de ley sino el abuso de derecho. En SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 244.

[118]Código Civil, Real Decreto 34 de 1889, art. 7.2: "La ley no ampara el abuso de derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso".

[119] Pero, lo más importante aún, consideramos que el art. 15 LGT, interpretado a la luz del Derecho de la Unión Europea y de afirmaciones contenidas en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es claramente una cláusula general antiabuso y no una prohibición del fraude de ley. En SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 243.

jurisprudencial del TJUE se cumplen los requisitos exigidos por la CE y por el derecho sancionador del ordenamiento jurídico español[120]. En este sentido debe plantearse el criterio administrativo previo, como un elemento destinado a limitar la aplicación de la cláusula general antiabuso, e intentar beneficiar al contribuyente en su relación desequilibrada con la Administración[121].

Asimismo se debe estudiar si, en concreto, nuestro artículo 15 de la LGT, y como cláusula general antiabuso, puede llegar a ser sancionada o no. Uno de los países, con una ley tributaria similar a la nuestra, como es Italia, sí establece una sanción al fraude de ley tributaria, en su art. 37 *bis* del decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973. En este sentido también se han pronunciado los tribunales nacionales, como el TC que ha afirmado que no serán aceptables normas tan abiertas por su poca concreción, ya que si no dependería en gran medida de la decisión arbitraria en función del intérprete[122]. Por lo que la línea seguida en la jurisprudencia es evidentemente contraria a la sanción del fraude de ley tributaria, ya que la interpretación que hacen los altos tribunales sobre la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se asemeja al fraude de ley tributaria, y no a la de abuso como defiende SANZ GÓMEZ[123].

Ante todo este contexto lleno de debacles doctrinales la redacción final del art. 15.3 del ya Proyecto de modificación de la Ley 58/2003 del año 2003, quedaba de la siguiente forma:

[120] SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 246.

[121] En especial, el TJCE ha sido extraordinariamente restrictivo acerca de la admisión de justificaciones a las restricciones a las libertades comunitarias, limitando fuertemente la capacidad de decisión de los Estados miembros en el ámbito de la política fiscal. Sus decisiones no siempre se inspiran en principios claros y previsibles, lo que la motivado acerbas críticas por parte de quienes piensan que el Tribunal ha ido demasiado lejos en este proceso. Uno de los reproches que se hacen a la jurisprudencia del TJCE en materia de impuestos directos es que en muchos casos cuando el Tribunal comprueba que se ha producido una discriminación o una restricción de alguna de las libertades comunitarias, ordena al Estado de la residencia su eliminación. Pero el DC no contiene ninguna norma que preste base a tal solución. Seguramente los problemas derivados de la aplicación de las libertades comunitarias a los impuestos directos no puedan tener solución adecuada por vía judicial y sea necesario, como sugieren voces autorizadas, abordar finalmente la tarea de armonización de este sector de la imposición. En PALAO TABOADA, Carlos. "Sistema de fuentes del Derecho Tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso" Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, Varios autores. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 2/09. Pág. 14.

[122] Tribunal Supremo, sentencia 104/2009, de 4 de mayo.

[123] SANZ GÓMEZ, Rafael, "(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 380 (noviembre de 2014), pág. 22.

> *"En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones"*[124].

El Proyecto introduce algunas modificaciones sustanciales en su redacción que eran problemáticas en el Anteproyecto, como por ejemplo se había eliminado el carácter preceptivo que había sido aconsejado por el CGPJ. Por lo que debido a todos los motivos expuestos por el Consejo de Estado 1402/2003, de 22 de mayo, y la posición del CGPJ, declarando su postura contraria a la imposición de sanciones ante una norma general antielusiva (art. 15 de la LGT), por ser demasiado indeterminado, incorporando conceptos jurídicos indeterminados, se llegó a la conclusión de eliminar, a través del art. 15.3 de la LGT, la posibilidad de establecer una sanción, con "la tradicional prohibición de castigo administrativo de las operaciones en fraude a la ley tributaria"[125].

Es a partir de la reforma de la LGT mediante la Ley 34/2015 en la que se elimina la parte relativa a la prohibición sobre la imposición de sanciones en relación al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Se dejaba de esta manera una puerta abierta a la sanción de la elusión fiscal en el territorio nacional. La sanción estaba prevista en la introducción del artículo 206 *bis*, que viene establecer en los casos en los que se considerará la infracción del art. 15 de la LGT. Este nuevo artículo establece que será infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando:

- La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota declaraciones futuras, propias o de terceros.

Se trata de una acción en la que el obligado tributario hubiera realizado una acción en contra del criterio administrativo preexistente que, previamente, hubiera calificado como abusivo en un negocio o estructura sustantivamente similar, análogo. Lo que supone para algunos autores la

[124] Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial de las Cortes Generales de 30 de abril de 2015.

[125] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016. Pág. 115 y ss.

inclusión dentro de la infracción de un presupuesto, además del resultado. El criterio objetivo que determinará si estamos, o no, ante una infracción de dicho artículo es que previamente haya calificado unos hechos equivalentes como abusivos antes de que hubiera dado comienzo el plazo de presentación de la declaración objeto de la regulación[126]. En relación al criterio administrativo del que se habla, será el llevado a cabo por la Administración sobre el conflicto en aplicación de la norma, que queda regulado en los arts. 15 y 159[127] de la LGT.

Antes de proseguir con el estudio y el debate doctrinal acerca de la problemática y las soluciones arrojadas por el nuevo articulado, hemos de tomar como punto de referencia lo establecido por el artículo[128]:

> *"Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria. b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. c) La solicitud indebida de*

[126] MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. "La reforma de la Ley General Tributaria". *Carta Tributaria. Revista de Opinión.* Ed. Wolters Kluwer, Octubre 2015, Nº 7. Pág. 9.

[127] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 159 Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria: "1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. 2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva 3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley. 4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. 5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva. 6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma. 7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria".

[128] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, art. 206 *bis.*

> *una devolución, beneficio o incentivo fiscal. d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros."*

Es por lo tanto, en la Ley 34/2015 la primera vez que se contempla en la LGT la posibilidad de llevar a cabo una sanción al art. 15 de la misma, referida al conflicto en aplicación de la norma tributaria. En la exposición de motivos de ésta se encuentra el objetivo último que se pretende con esta introducción haciendo referencia al debate doctrinal advenido por el Proyecto de Ley del año 2003 teniendo en cuenta los comentarios e intentando solventar la problemática que de la misma se derivó. Asimismo se ha intentado en todo momento introducir la corriente normativa y tomar como punto de partida el Derecho comunitario y el Derecho comparado, ya que en numerosos países de nuestro entorno ya existe una práctica habitual de sanción a este tipo de comportamientos elusorios.

En opinión del profesor SANZ GÓMEZ en relación a la Ley 34/2015, se introducen novedades para el control del conflicto en la aplicación de la norma basado la existencia de una voluntad de defraudar siempre que se dé el conflicto en aplicación de la norma tributaria, que lleva aparejada la necesidad de quedar sancionadas que tiene como fin último la reducción de estas prácticas. También justifica la sanción en base a que otros países vecinos han creado sanciones en base a la norma general antielusiva. Su último argumento deriva de la ineficacia de las medidas tomadas con anterioridad.

Asimismo se ha suprimido el art. 159.8 LGT que, como se ha expuesto antes, suponía darle a la Comisión Consultiva un poder para pronunciarse acerca del carácter abusivo de un negocio con carácter general. Lo que tiene como consecuencia que el este pronunciamiento solo sea atribuible a los órganos competentes en materia de aplicación de los tributos[129]. En este sentido SANZ GÓMEZ señala que *"la supresión del posible informe sobre un esquema abstracto ha sido acogida favorablemente por la doctrina. Sánchez Pedroche había señalado que la posibilidad de que se emitiese un dictamen que no se refiriese a un supuesto concreto alguno produciría una lesión del principio de seguridad jurídica y haría que en la determinación (o no) de abuso sólo se recogieran las impresiones de una parte (las de la Administración). Para evitar el riesgo de unilateralidad pero permitir una reacción más ágil ante la evolución del mercado de planificación fiscal, podría haberse combinado la posibilidad de solicitar un informe en abstracto con la participación de un representante de los asesores fiscales en la Comisión*

[129] SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016. Pág. 242 y ss.

consultiva del 159 LGT" y continúa añadiendo "*Sobre todo consideramos que la posibilidad de solicitar un informe fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos hubiera sido de gran utilidad si se combina con la introducción en España de un disclosure regime como plantea la acción 12 de BEPS"*[130].

Si pasamos al análisis exhaustivo del art. 206 *bis* de la LGT, hace similar aducción a los arts. 191 y 195 de la LGT pero con ciertas diferencias. Podemos encontrar, por un lado, que se haya provocado la falta de un ingreso o bien haber logrado una devolución indebida, relacionado directamente con lo establecido en lo arts. 191 y 193[131] de la LGT (salvo que en estos casos hablamos de una sanción leve dado que no se da el carácter de ocultación que se da en el art. 206 *bis*). Lo mismo ocurre en la segunda parte del apartado dos de las referidas sanciones, en tanto se refiere a la solicitud de beneficios fiscales que deban hacerse en el futuro, cuyo fin es el mismo que el establecido por los arts. 194 y 195[132] de la LGT. Es decir, el resultado obtenido a través del art. 206 *bis* de la LGT es el mismo que los ya establecidos en el régimen sancionador de dicha norma[133]. El único elemento que no los hacía posible era el apartado tercero del art. 15 de la LGT que prohibía cualquier tipo de sanción al «conflicto de aplicación de la norma tributaria»[134].

Vamos a pasar al estudio del apartado dos de este artículo[135]:

> *"2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos se entenderá por*

[130] SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 247.

[131] *Vid.* Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, arts. 191 y 193.

[132] *Vid.* Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, arts. 194 y 195.

[133] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 118.

[134] Así, cuando se deje de ingresas la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación se aplicará el 191 LGT, salvo que se haya incurrido en conflicto en la aplicación de la norma y se aplique el 206 bis 1 a). la misma relación existe entre el art. 193 y el 206 bis 1.b); entre el 194 y el 195. En SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 241.

[135] Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 206.2 *bis*.

> *criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley. Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley".*

La regulación aquí establecida hace una referencia fundamental a los caracteres que deben de tener las actuaciones llevadas a cabo por el sujeto infractor y qué elementos tienen que darse para la aplicación de la sanción. En este caso se debe de haber producido una lesión para la Administración, es decir, que haya dejado de hacerse un ingreso o se haya obtenido de manera ilícita un ingreso, siempre en el seno de operaciones calificadas como llevadas a cabo en fraude a la ley tributaria.

Otro de los elementos necesarios, es la denominada *«igualdad sustancial»* entre los hechos que han originado la conducta y aquellos hechos sobre los que ya exista un criterio administrativo previo, con la nota característica de publicidad con anterioridad del inicio de plazo para la presentación de la correspondiente declaración. Podemos resumir todo lo anterior diciendo que deben de darse tres requisitos básicos para que se produzca la aplicación de la sanción:

1. En primer lugar se hace referencia a un criterio objetivo: es necesario que nos encontremos dentro de la figura del art. 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria).
2. La existencia de un criterio administrativo: regulado en el art. 159 de la LGT, por el que se obliga a que la Comisión Consultiva ha de haberse pronunciado. Este precepto exige que el momento en el que debe existir tal publicación sea antes de comenzar el plazo para la presentación de las liquidaciones o autoliquidaciones.
3. La llamada igualdad sustancial de los hechos sobre el pronunciamiento administrativo previo y los hechos objeto de la infracción. En palabras de LUCAS DURÁN "si no se produce la referida igualdad sustancial, el hecho sería atípico y, por ende, no sancionable"[136].

Uno de los elementos anteriores que más problemas ha presentado en la aplicación de este concepto sancionador, como ya hemos adelantado, es la introducción de elementos jurídicos indeterminados, que llevan inevitablemente a la inseguridad jurídica de los contribuyentes. Estamos hablando en este momento de la concreción de la *igualdad sustancial* cuya determinación quedará en primer lugar en manos de los órganos administrativos que deban

[136] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 119.

aplicar la norma, y en última instancia a los órganos judiciales. Lo que queda claro es que no puede darse una definición concreta de dicho concepto, sino que se ha de atender a la casuística a la que se tenga que aplicar.

Otra de las problemáticas que pueden derivarse de la aplicación del art. 206 *bis*, es en relación a la correlación temporal entre la determinación de los hechos, es decir, en aquellos casos en los que la resolución que indica que sí existe fraude a la ley tributaria, y se hubiera sancionado por existir igualdad sustancial, pero aún no existiera resolución judicial y en la misma se llegue a una solución contraria a la determinada por la Administración[137]. En este caso ya se ha producido la sanción y contravendrían lo establecido por la Comisión Consultiva. Ahora bien, deberíamos esperar hasta que las resoluciones sean firmes para poder afirmar que las sanciones impuestas son indebidas.

En este caso, deberíamos de atender a la revocación del acto tributario (art. 219[138] de la LGT), habiendo desaparecido el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, para movernos en el ámbito de la economía de opción. Es decir, no podría calificarse como supuesto de fraude en aplicación de la norma tributaria, sino que se estaría hablando de una actuación conforme a Derecho, y permitida por este, una posibilidad otorgada por el ordenamiento jurídico español, no pudiendo darse uno de los elementos definidores e imprescindibles para considerarlo como infracción, y por ende aplicarle la sanción prevista.

Ahora bien, la introducción del art. 206 *bis*, plantea otras cuestiones muy relevantes. Por ejemplo, si un caso ha sido declarado como conflicto en la aplicación de la norma tributaria por la Comisión consultiva, y esta declaración es recurrida judicialmente, pudiendo hacerse hasta instancias superiores, que ocurre con los demás casos que en ese plazo de tiempo sean declarados como conflicto en la aplicación de la norma tributaria por la Administración. En este ámbito el art. 206 *bis* no dice nada, únicamente indica que el procedimiento administrativo deberá modificarse reglamentariamente. Los resultados que pueden derivarse de estas declaraciones siguen siendo muy perjudiciales para la Administración judicial y problemas en la aplicación tanto para la Administración como para los contribuyentes.

[137] PALAO TABOADA, Carlos. "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165 (enero – marzo de 2015).

[138] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 219: "1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico".

En colación con la revocación del acto tributario viene a plantearse otro problema, y es que éste solo puede ser iniciado de oficio y siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción de la acción (cuatro años). En relación a la primera parte, supone una clara desventaja para la defensa de los derechos del propio contribuyente, que sufre las consecuencias de una mala regulación, más bien incompleta, jurisdicción que provoca que si el órgano decide no iniciar de oficio el acto de revocación la sanción que no tiene sustento judicial, es más, sería contrario, quedaría impuesta y como consecuencia ser debidamente cumplida. Todo ello nos lleva a determinar que, tal y como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, no nos lleva a una reducción de la litigiosidad, sino que más bien, provoca todo lo contrario, un aumento en la litigiosidad cuando nos encontremos ante este caso, dado que el contribuyente podría plantear una acción de responsabilidad patrimonial de la Administración, como último intento del reconocimiento de la licitud de sus operaciones.

Por lo que llegados a este punto, y tras lo antedicho, podemos cuestionarnos si esta nueva sanción es un verdadero mecanismo para desincentivar las malas prácticas en relación a la realización de estructuras complejas y enrevesadas por las sociedades para la evitación, o reducción del hecho imponible, y así poder reducir su responsabilidad. A nuestro juicio es importante apuntar que en lo relativo a la determinación de la *igualdad sustancial*, no se han superado los problemas que ya se plantearon en el anterior Proyecto de modificación de la LGT, cuya problemática se ha puesto de relieve anteriormente. Sigue existiendo inseguridad jurídica para los contribuyentes en tanto en cuanto no sabrán *a priori* si su estrategia fiscal puede, o no, estar calificada como elusiva, y por lo tanto pueden serle aplicadas sanciones; asimismo se determina que este tipo de sanción será calificada de grave cuando nos encontremos dentro del alcance del art. 206 *bis*[139].

4.1.1 Efectividad y eficacia del art. 206 *bis* de la LGT

Son numerosas las deficiencias que se han puesto de relieve sobre la falta de efectividad del art. 206 *bis* más las contrariedades y numerosas posturas en contra de la misma.

La efectividad real de esta medida sancionadora es aplicable a un número de casos prácticos muy tasados, dado que solo podrá predicarse de aquellas estructuras que, podríamos decir, se encuentran asentadas en la práctica, dado que para que determinados hechos puedan calificarse bajo el art. 15 de la LGT, nos quedamos limitados a que previamente se haya pronunciado como tal por la Comisión consultiva (a través del art. 159 LGT). De esta manera todas las nuevas

[139] SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016. Pág. 241.

estructuras que se vayan creando, que resulten novedosas, siempre quedarán sin sanción, por lo que el Derecho sancionador en esta materia siempre irá por detrás de las prácticas elusivas de las sociedades, que se encontrarán un paso por delante[140]. De esta manera podemos concluir diciendo que de lo que venía aduciendo en la Exposición de motivos de la ley 34/2015 cuyo fin último era buscar la forma de erradicar este tipo de prácticas, o al menos intentar desincentivarlas, de poco o de nada han servido. Asimismo no se ha conseguido erradicar con este artículo la inseguridad jurídica que surge para aquellas personas que deben aplicar la norma tributaria, los contribuyentes, ya que en la mayoría de las ocasiones no podrán conocer a priori si la estructura fiscal que plantean es o no abusiva[141].

Otro de los errores cometidos por este articulado sancionador, es la posibilidad de desincentivar a los contribuyentes a crear otras estructuras que sean beneficiosas para ellos, dentro de la legalidad (economías de opción), dado que se aporta un arma de doble filo para la Administración en el art. 179.2 LGT, ya que se supone que a través del mismo, la Administración puede calificar una operación como abusiva pero esta contemple la posibilidad al contribuyente de demostrar que se ha hecho de manera lícita. Lo que también supone un aumento de la litigiosidad.

En este sentido, podemos tomar como referencia las prácticas puestas en marcha en alguno de los países de la UE y del todo el mundo que han dado un paso más en la regulación de normativas para la evitación de la elusión fiscal.

Algunos países ya han llevado a cabo normativas específicas basadas en las obligaciones de informar sobre los riesgos fiscales que suponen sus estructuras fiscales. Así pueden distinguirse varios enfoques, por un lado el de EEUU cuyo origen se encuentra en aquellas transacciones que la Administración identifica como arriesgadas debido a sus ingresos fiscales, en las que los contribuyentes obtienen beneficios tributarios así como los asesores con relación en estos regímenes, que deben ser considerados como notificables. Por otro lado nos encontramos con el planteamiento de Reino Unido o Irlanda, basado en el papel desempeñado por los asesores fiscales, en tanto en cuanto, su trabajo se fundamenta en orientar a las sociedades a llevar a cabo

[140] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 124.

[141] SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016. Pág. 246.

su plan fiscal, aunque también contempla una regulación acerca de algunos contribuyentes que tengan obligación de notificar[142].

Este tipo de medidas llevadas a cabo por nuestros países vecinos, suponen llevar a cabo medidas de prevención de la elusión fiscal. De esta forma se buscaría una solución para localizar a tiempo las estructuras fiscales perjudiciales para los estados y evitar de esta forma la reducción o elusión de los impuestos. Asimismo con este tipo de alternativas se controlarían las estructuras fiscales que se están llevando a cabo en el panorama societario y poder ser controlado por el organismo administrativo competente.

4.2 LA INFLUENCIA DE LA ACCIÓN 12 BEPS SOBRE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR

El Plan de Acción BEPS, y concretamente su Acción 12, ha sido considerada como una de las medidas para implementar la responsabilidad de las grandes empresas y sus consejos de administración para hacerse responsables para actuar conforme a las buenas prácticas sobre políticas fiscales. Algunos países, como se ha podido comprobar, ya han incorporado esta serie de recomendaciones a sus ordenamientos jurídicos acerca de los sistemas de control de riesgos de las sociedades[143].

4.2.1 Objeto de la Acción 12 BEPS[144]

La finalidad de la Acción 12 BEPS es el acceso a la información necesaria para poder identificar y plantear una estrategia eficaz a los riesgos fiscales planteados por los principales planes para la elusión fiscal. Esta detección temprana permite a las Administraciones mejorar las acciones destinadas a la detección de los riesgos fiscales, así como flexibilizar su respuesta ante los mismos. Lo que lleva a establecer como último objetivo el establecimiento de normativas y legislaciones de obligado cumplimiento para proteger aquellos ingresos fiscales pertenecientes a cada uno de los Estados.

Como ya había sido tratado, han sido muchos los países que han llevado a implementar algunas de estas obligaciones sobre la obligación de informar sobre las estructuras y planificaciones

[142] OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 57. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

[143] GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 9.

[144] OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 12. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

fiscales que pueden conllevar un riesgo para los Estados. Lo que ha provocado el incentivo de los contribuyentes y a sus asesores a proporcionar a los organismos competentes información relevante y detallada sobre algunas prácticas fiscales que puedan llegar a ser caracterizadas por tintes agresivos[145].

Esta obligación de informar desarrollada por este Plan BEPS han denotado algunas ventajas sobre otros tipos de iniciativas de divulgación en relación a aquellas transacciones para llegar a la evitación de las prácticas tributarias perjudiciales. La Acción 12 se basa en tres pilares básicos: las pautas para el diseño de unas normas de divulgación obligatoria, centradas en los regímenes internacionales y en el diseño de algunos modelos que mejoran el intercambio de información. Lo que se busca con este tipo de normas es la disuasión de las prácticas fisacles que llevan a la planificación fiscal agresiva que perjudica de manera directa a las Administraciones de los Estados en los que operan, aprovechando las oportunidades fiscales, contraviniendo el fin último de las normas, cuya práctica puede llegar a considerarse como fraude a la ley tributaria (art. 15 LGT).

El informe pone de relevancia los elementos básicos en los que deben centrarse las normas sobre divulgación obligatoria. En primer lugar se ha de identificar quién tiene que informar (contribuyentes, asesores fiscales,...). En este sentido debemos preguntarnos si en la nueva modificación de la LSC, concretamente en su art. 529, pueden entenderse como normas que lleven directamente a la obligación de informar sobre los riesgos fiscales. En segundo lugar, debe abordarse qué tipos de planes deben ser comunicados y qué información debe ser necesariamente revelada. No debemos olvidarnos de la temporalidad de la información, es decir, cuándo se debe llevar a cabo dicha comunicación. Por último, pero no menos importante, son las consecuencias del incumplimiento. En este sentido, y como ya se ha abordado, en nuestro ordenamiento jurídico podría englobarse dentro del art. 206 bis LGT.

La principal ventaja que se desprende del informe de la Acción 12 BEPS y que la diferencia de otros esquemas de divulgación, es que en este caso los modelos están diseñados exclusivamente para aquellos planes fiscales que se dirigen contra las vulnerabilidades, al tiempo que conceden una flexibilidad de reacción a las Administraciones para la detección de planificaciones

[145] Asimismo este tipo de medidas ha llevado a la sociedad a colaborar necesariamente con las Administraciones para el cumplimiento de la mejora del deber corporativo. Y así se ha puesto de relevancia, porque estas medidas no solo son beneficiosas para las Administraciones y su recaudación, sino que se mejora la relación entre éstas y las sociedades, incrementando la transparencia y la confianza entre ellas. Así lo ha expresado GASCÓN CATALÁN "(…) la batalla por no perder prestigio social y minimizar los riesgos reputacionales se presenta complicada para las grandes empresas y en un contexto de exigencia creciente de los ciudadanos de transparencia y ejemplaridad el tiempo de reacción es un factor a considerar". En GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 9.

perjudiciales. En la práctica se ha demostrado que aquellos países que han llevado a cabo regímenes de este tipo y han elaborado normativas específicas relativas a la obligación de informar, han tenido como resultado una disminución del comportamiento agresivo de las sociedades en su planificación fiscal, así como recabar información de calidad que han llevado a dar unas respuestas legislativas y reglamentarias efectivas.

Otra de las ventajas que se desprenden de la Acción 12 BEPS es la seguridad jurídica que operaría para los sujetos que tienen que llevar a cabo las actividades de información. Ello conduciría inevitablemente a solventar gran parte de las deficiencias que operan en nuestro ordenamiento jurídico en relación con la aplicación del art 15 de la LGT, aplicación de la norma tributaria. Los contribuyentes sabrían de antemano las estructuras que deberían ser comunicadas y pueden ser calificadas como agresivas, o si tienen o no tintes de elusivas.

4.2.2 Opciones para un modelo de divulgación obligatoria[146]

Las características fundamentales y básicas que han de tener los modelos que realicen cada uno de los ordenamientos jurídicos estatales han de tener tres pilares básicos sobre los que se formen las estructuras normativas: quién informa, qué se debe comunicar y cuándo debe llevarse a cabo dicha acción.

El primer punto donde debemos fijarnos es en el sujeto que está obligado a llevar a cabo la actividad de información. Como ya hemos adelantado, existen dos puntos de vista: la obligación de informar del asesor, o bien tanto de éste como del contribuyente. En ambos casos es necesario definir muy bien qué se debe entender por asesor o promotor del plan[147]. La ventaja del segundo enfoque es que el efecto disuasorio se centra tanto en aquellos que se encuentra tanto en la oferta (el que ofrece la opción de realizar la planificación) y en el que recibe los beneficios del esquema (los contribuyentes).

En relación a qué información debe ser reportada, el informe abarca de manera amplia y detallada varios elementos que pueden ser utilizados para orientar a las Administraciones para

[146] OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 56 y ss. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

[147] Se define la figura del asesor en el párrafo 144, en el que vienen a establecerse algunos de los elementos que deben de darse para ser considerado como asesor material: A person becomes a material advisor when all of the following events occur in no particular order: *(1)* the person provided material aid, advice or assistance with respect to a reportable transaction; *(2)* the person indirectly or directly derived fees in excess of the threshold; *(3)* the taxpayer entered into the reportable transaction; and *(4)* in the case of a listed transaction or transaction of interest the guidance is published identifying the transaction as such. En OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 144. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

conseguir la información que desean y que les puede ser útil para la detección de estos esquemas fiscales. Algunos de estos son el requisito de los umbrales, es decir, el uso de condiciones para determinar qué esquemas serán notificados. Se ponen ejemplos de algunos países que ya los utilizan y las distintas formas de aplicarlos, como por ejemplo tener en cuenta solo aquellos impuestos que pueden suponer un riesgo, como se hace en Reino Unido o Canadá[148]; o la prueba del beneficio principal, es decir, aquellas prácticas que supongan una ventaja fiscal esperada, es decir, el objetivo último sea la obtención de dicha ventaja. Otro de los criterios que pueden utilizar son: filtro de mínimos, que es una generalidad de la utilización del requisito del umbral en operaciones que supongan una elusión o evasión en pequeñas cantidades; los *"hallmarks"*[149] caracterizados por tratarse de instrumentos que llevan a la identificación de los esquemas por ejemplo en los sellos específicos genéricos y que se basan en los acuerdos de confidencialidad a los asesores o sometidos al paso de una prima.

En relación a cuándo debe informarse sobre los esquemas, cuya opinión ha sido de lo más variopinta si se atiende al panorama internacional y dependen en gran medida de la finalidad que pretendan los regímenes utilizados. De manera que si se utiliza la divulgación obligatoria para la disuasión en el establecimiento de un plan fiscal, la OCDE indica en su plan que la acción debe ser temprana, para poder alcanzar los objetivos previstos y cuanto antes se reporte, antes podrá actuar la Administración competente contra el esquema de evitación. Así por ejemplo, Reino Unido, Irlanda y Portugal utilizan la norma del evento desencadenante, lo que supone una rápida reacción ante el esquema, es decir, el asesor dispone de cinco días (aunque el plazo difiere en función del país) para reportar desde que se ha puesto a disposición de un contribuyente de un plan fiscal, lo que conlleva una rápida reacción ante el esquema y probablemente antes de que este se haya llevado a cabo. Ahora bien el calendario puede relacionarse con la implementación del esquema, más orientado a la obligación de declarar del contribuyente.

[148] OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 80. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

[149] 91. Hallmarks act as tools to identify the features of schemes that tax dministrations are interested in. They are generally divided into two categories: generic and specific hallmarks. Generic hallmarks target features that are common to promoted schemes, such as the requirement for confidentiality or the payment of a premium fee. Generic hallmarks can also be used to capture new and innovative tax planning arrangements that may be easily replicated and sold to a variety of taxpayers. Specific hallmarks are used to target known vulnerabilities in the tax system and techniques that are commonly used in tax avoidance arrangements such as the use of losses. En OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 91. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

4.2.3 Consecuencias del incumplimiento[150]

La OCDE ha querido hacer hincapié en que es completamente necesario establecer un sistema de infracciones y sanciones para aquellos que tengan obligación de declarar el esquema fiscal y no lo lleven a cabo.

Al igual que en el resto del esquema se establecen una serie de recomendaciones, también en este punto se centra en que el establecimiento de sanciones supone una mejora para el diseño de los modelos de divulgación obligatoria.

Para ello es necesario que las normas queden bien articuladas y sean claras para los sujetos que deban aplicarlas, y con el fin de disuadir y fomentar a los usuarios a la divulgación es necesario la aparición de las sanciones. Esta práctica ha sido la habitual y utilizada por la mayoría de los países que han incluido sistemas de información obligatoria, ahora bien, las estructuras y los importes de las mismas varias de unos ordenamientos a otros, en función del tipo de contribuyente y del tipo de operación.

Como ya se ha adelantado, en los modelos de la OCDE se puede identificar como sujeto obligado de prestar la información sobre la planificación fiscal al asesor fiscal. En este sentido debemos plantearnos si a través del art. 206 bis de la LGT, se podría también sancionar a los asesores fiscales. Si atendemos a lo dispuesto en la norma tributaria, nos daremos cuenta enseguida que la línea en la que se derivan las obligaciones y por tanto los incumplimientos y las infracciones y sanciones que llevan acarreados son respecto del sujeto infractor. En este caso el asesor no es sujeto infractor, salvo que así se dispusiere en las normas. En el derecho sancionador administrativo no cabe la participación, por lo que ésta no podría ser sancionada.

Ahora bien, por todos es conocido que la los esquemas fiscales, son en la mayoría de las ocasiones, ideados por asesores fiscales, por lo que existe una colaboración *de facto* aunque no pueda asemejarse a la definición de colaboración o coautoría del derecho penal. En este sentido existen diferentes medios por lo que podrían imputarse responsabilidad a los asesores fiscales

[150] OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 180 y ss. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (consultada a 28/11/2016).

5. CONCLUSIONES

Las ideas más relevantes que se han podido desprender del trabajo son expuestas a continuación, para culminar el estudio realizado sobre la responsabilidad de los administradores respecto de la obligación de informar sobre los riesgos fiscales y sus consecuencias.

1. La ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital, cuyo principal y lema es la mejora del gobierno corporativo, es el resultado de la necesidad de reforzar de una manera organizada la aplicación en España de las recomendaciones y estándares de normas internacionales y europeas y las pautas de la OCDE para poder implementar en nuestro ordenamiento jurídicos las prácticas ya llevadas a cabo por alguno de los países de nuestro entorno.

   Los cambios que han venido introducidos por éstas se basan en dos pilares fundamentales: por un lado fortalece los derechos de los accionistas minoritarios y por otro lado incrementa y endurece la responsabilidad de los administradores y los consejos de administración. Centrándonos en el ámbito tributario, que es el que estrictamente nos interesa, se regulan nuevas normas sobre los órganos de gobierno en materia fiscal, sobre los que recaen la responsabilidad sobre las decisiones tomadas en relación a los riesgos fiscales, (organización fiscal, planificación,…). Como ya se ha puesto de mención a lo largo del trabajo la reforma de la LSC ha supuesto unos cambios en las obligaciones de los administradores que pueden resumirse en: atribución a los mismos de determinar la estrategia a seguir por la sociedad (lo que conlleva que todo el peso y responsabilidad caiga directamente sobre su persona); también tienen la función

de configurar las políticas de control y gestión de riesgos fiscales e informar de los mismos a los órganos de control, etc[151].

Por el momento estas medidas únicamente han sido introducidas para las sociedades cotizadas, dado que se centra en el intento de eludir las obligaciones tributarias en un marco mucho más internacional. En mi opinión, y tras el estudio de algunas de las planificaciones fiscales en el ámbito interno, he de añadir, que es un primer paso para poder fortalecer las medidas orientadoras, y llegar a un modelo de información obligatoria por parte de los administradores que suponga un control efectivo de los planes elusorios y perjudiciales para los estados. Ahora bien la planificación fiscal es una práctica permitida en nuestro entorno siempre y cuando no sea calificada como agresiva. La planificación otorga a los contribuyentes la posibilidad de organizar sus estrategias fiscales de la manera más beneficiosa para ellos. Por lo que el legislador tendrá que regular de manera diligente para poder determinar bien la diferencia entre aquellas prácticas permitidas y las que pueden determinarse como "agresiva".

2. En relación con la responsabilidad derivada de la LSC y las acciones de responsabilidad que pueden ser interpuestas por socios, accionistas y acreedores, se pude decir que tras la modificación introducida en el año 2014, supone una flexibilización de los requisitos y mecanismos para exigir la responsabilidad, pasando de exigir que el daño haya sido causado con mala fe, abuso o negligencia grave, a que con la nueva normativa únicamente es necesario que el acto no se haya realizado bajo la Ley, los estatutos societarios o bien no se haya actuado con la diligencia debida en el ejercicio de su cargo. Ahora bien es necesario que los presupuestos sean acreditados para que pueda derivarse responsabilidad de dichos actos u omisiones, es decir, el sujeto o sujetos que interpongan las acciones de responsabilidad deben probar que exista una acción u omisión que provoca un daño a la sociedad o a un tercero, en la que exista una relación de causalidad directa entre la acción y el daño. Asimismo no se puede dejar sin mencionar en este apartado, que a pesar de la ampliación del régimen de responsabilidad del administrador, también se contempla un régimen más laxo para poder desligarse de la misma, siempre y cuando concurran los requisitos del art. 237 de la LSC[152].

   En este caso, podría llegar a plantearse, si un administrador no lleva a cabo sus obligaciones de informar sobre los riesgos fiscales y todos los derivados de la nueva regulación de la LSC, podrían ser reclamados por los socios, acreedores y accionistas. Por lo establecido en el articulado de la Ley siempre que se cumplan los requisitos necesarios para poder interponer

[151] IGLESIAS GÓMEZ, José Vicente & RUBIO HÍPOLA, Julia. Hacia el buen gobierno corporativo fiscal. *Estrategia Financiera*. Ed. Wolters Kluwer. Nº 23, Sección A efectos legales (enero 2015).

[152] ZURITA VICIOSO, José Miguel. La responsabilidad de los administradores. *Revista de Doctrina y Jurisprudencia*. Vol. 10 (septiembre 2015).

cualquiera de las dos acciones, podríamos movernos en una infracción de algunas de obligaciones, por no haber actuado diligentemente y haber supuesto un daño directo a la sociedad. Podrían reclamarse por los perjudicados la responsabilidad del consejo de administración sobre los perjuicios causados en la toma de sus decisiones en relación a la gestión y control de riesgos, así como de las planificaciones fiscales agresivas que puedan acarrear daños o pérdidas económicas.

3. Una de las partes fundamentales, y que mantiene a la doctrina enfrentada es la sanción de la elusión. En la redacción del art. 15.3 de la LGT se muestran las consecuencias de la elusión fiscal en la actualidad. Es cierto, que debido a la consideración de ésta como una subespecie del tipo de fraude de ley (descrita en el art. 6.4 CC), el resultado de la aplicación de dicho artículo, no es más que la aplicación de la norma que se ha intentado eludir (además del pago de los intereses de demora que se originan por el retraso del dinero que se debiera ingresar por el hecho imponible eludido); y que perjudica de manera deliberada por el contribuyente a la Administración[153]. Las consecuencias que se derivan de esta aplicación no son suficientes, o al menos en la práctica, no resultan de todo efectivas, ya que su castigo es demasiado laxo; por eso el ejecutivo ha pretendido, al presentar los proyectos de leyes tributarias sancionar el fraude a la ley tributaria, lo cual parece que será próximamente una realidad normativa.

   Al respecto de la sanción del fraude de ley tributaria es primordial la consideración de su naturaleza, ya que de ella se derivarán posteriores consecuencias. Así como se expuso en el punto correspondiente, la concepción del fraude a la ley tributaria como abuso supone que sí pueda ser sancionada. Por el contrario si es considerada como subtipo al fraude de ley civil la sanción no podría darse, ya que no se cumplen los requisitos mínimos para su tipicidad.

   En mi opinión las consecuencias que debieran resultar de estas prácticas abusivas tendrían que ser más estrictas, de manera que la imposición de sanciones fuera indudable, ya que, como se ha demostrado en la práctica, el régimen actual es poco disuasorio. Las empresas están en un entorno cada vez más globalizado, y la mayoría buscan crecer en mercados externos, e intentan beneficiarse de los regímenes que poseen una menor carga fiscal. Ahora bien, para la determinación de sanciones ha de tenerse en cuenta que las libertades fundamentales cuentan con una protección que prima, porque constituye la base de la UE y por lo tanto no pueden vulnerarse. A su vez la normativa nacional y sus principios rectores, como la libertad de empresa o la autonomía de la voluntad. El Proyecto de Ley de modificación de la LGT pretende

[153] LUCAS DURÁN, Manuel. "La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT" en Merino Jara, Isaac (Dir.) y Manzano Silva, Elena (Coord.), *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Bosch Editor, Madrid, 2014, págs. 35-64.

regular este ámbito, aunque a mi juicio no lo hace de la manera más acertada. El principal error es la constitución de una norma sancionadora general, es decir, en blanco; que no cumple, como ya de adelantó, los requisitos necesarios para su tipicidad. Por lo que su establecimiento llevaría más a la inseguridad jurídica que a persuadir las prácticas abusivas.

Creo que una de las soluciones que podrían orientar el establecimiento de la sanción sería tomar como referencia las normas de Estados miembros con un ordenamiento jurídico similar al nuestro, como por ejemplo Francia o Países Bajos. Si bien es cierto, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no ha tenido posiciones doctrinales tan encontradas, ni jurisprudencia contraria, como ocurre en nuestro país.

4. En relación al art. 206 bis de la LGT, y su contravención a la norma suprema, podría decirse que puede asumirse que los conceptos jurídicos indeterminados que en la misma se modulan, fácilmente pueden llevarse a su concreción. Como ya se adelantaba son muchas las ramas del Derecho en las que se utilizan este tipo de conceptos, y que son mayormente definidos y acotados por la jurisprudencia y la doctrina.

   Es cierto que no debe perderse de vista que esta falta de definición conlleva a una inseguridad jurídica por parte de los sujetos que deben de aplicar la norma. Por lo que puede concluirse aduciendo que no existe una contraposición con el art. 25.1 CE, al menos no en la indeterminación del principio de legalidad en el ámbito sancionar. Si procediéramos a un análisis del test de proporcionalidad sobre el art. 206 *bis* de la LGT, nos daríamos cuenta de que nos encontramos ante una medida idónea, necesaria y proporcional a las prácticas fiscales agresivas que se pretenden sancionar a través del mismo[154].

   De manera que para que podamos encontrarnos bajo el paraguas del art. 206 *bis* de la LGT es necesario que se den los requisitos establecidos: que la operación quede amparada por el art. 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria); y que además tal operación haya sido declarada con anterioridad por la Comisión consultiva (informe previo duramente criticado por la doctrina)[155] como agresiva, o bien otra de «*igualdad sustancial*». Otra de las cuestiones

[154] LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones Administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: El nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Centro de Estudios Fiscales, RCyT. CEF*, núm. 397 (abril 2016). Pág. 37 y ss.

[155] En realidad, la supresión del posible informe sobre un esquema abstracto ha sido acogida favorablemente por la doctrina. Sánchez Pedroche había señalado que la posibilidad de que se emitiese un dictamen que no se refiriese a un supuesto concreto alguno produciría una lesión del principio de seguridad jurídica y haría que en la determinación (o no) de abuso sólo se recogieran las impresiones de una parte (las de la Administración). Para evitar el riesgo de unilateralidad pero permitir una reacción más ágil ante la evolución del mercado de planificación fiscal, podría haberse combinado la posibilidad de solicitar un informe en abstracto con la participación de un representante de los asesores fiscales en la Comisión consultiva del 159 LGT (ya existe una colaboración entre la Administración Tributaria y los

en jaque en relación con la nueva sanción al fraude de ley tributaria ha sido el conflicto supuesto respecto del art. 25.1 CE sobre los conceptos jurídicos indeterminados que lleva asociada la sanción. Como ya se ha puesto de relieve en trabajo, hemos de entender que estos conceptos jurídicos indeterminados se dan en numerosos ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico, y habrá que estar a la concreción que de ellos se hagan por los órganos competentes para ello[156].

Por lo que, en mi opinión, entiendo que no puede considerarse argumento suficiente para considerarlo contrario al principio de legalidad de las sanciones. Además no hemos de olvidarnos que no nos encontramos ante el régimen penal, las penas no son de privación de libertad en estos casos, por lo que no se ponen en tela de juicio restricciones a las libertades fundamentales establecidas en la propia CE.

5. Las modificaciones propulsadas por la OCDE en sus informes y recomendaciones llevarán a la identificación de los riesgos y estrategias fiscales de las sociedades. Estas medidas llevarán a los consejos de administración a tomar unas decisiones sobre sus planificaciones fiscales de la sociedad bien asumiendo las contingencias que de ellas puedan derivarse o bien llevando a cabo un cumplimiento que evite la elusión fiscal por no haber tenido como referencia la interpretación atendiendo al fin último de las normas.

   Lo que pone de relieve la importancia de la Acción 12 BEPS sobre los planes orientadores para llevar a cabo modelos de divulgación obligatoria sobre los riesgos fiscales, detallando de manera muy explícita las necesidades de información, en cuanto a qué y quién debe comunicar.

   El ordenamiento jurídico español, deberá adecuarse a este tipo de medidas establecidas por la OCDE y que como hemos comprobado se ha producido un acercamiento, pero que en mi opinión, por el momento sigue siendo insuficiente tanto en su planteamiento como en su resultado, para llevar a cabo dicha supervisión de los riesgos fiscales de las sociedades y si sus

intermediarios fiscales, a través del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, al que la reforma de la LGT ha dado expreso reconocimiento legal en el art. 92). Sobre todo consideramos que la posibilidad de solicitar informe fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos hubiera sido de gran utilidad si se combina con la introducción en España de un *disclosure regime* como plantea la acción 12 de BEPS. En todo caso, todas estas son reflexiones *de lege ferenda*. En SANZ GÓMEZ, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016. Pág. 247.

[156] LUCAS DURÁN, Manuel. "El nuevo artículo 206 *bis* LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016. Pág. 125.

medidas son sólidas, efectivas y medibles (en el sentido de útiles para poder calificar de manera interna la planificación como riesgo fiscal o economía de opción)[157].

6. BIBLIOGRAFÍA/WEBGRAFÍA

6.1 Bibliografía

- Broseta Pont, Manuel & Martínez Sanz, Fernando. *Manual de Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 2014.

- Burlada Echeveste, J. Luis. El fraude de Ley en el Derecho Tributario, Revista Quincena Fiscal, núm. 7-8, 2006

- Cruz Rivero, Diego. *Las sociedades Mercantiles Vol. 3º*. Ed. Marcial Pons, Madrid 2013.

- De Castro y Bravo, Federico, 1997, "El negocio en fraude a la ley" en *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, Reedición 1997

- Esteban Velasco, Gaudencio. *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011.

- Falcón y Tella, Ramón, "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista técnica Tributaria*, núm. 31 (octubre-diciembre 1995).

[157] GASCÓN CATALÁN, Jesús. "Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas". *Instituto de estudios Fiscales*. DOC. nº 19/2014. Pág. 29.

- Falcón y Tella, Ramón, "El Anteproyecto de LGT y l técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6-7, 2003

- Fraile Fernández, Rosa. *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario.* Ed. Dikynson, 2016.

- Iglesias Gómez, José Vicente & RUBIO HÍPOLA, Julia. *Estrategia Financiera*. Ed. Wolters Kluwer, Nº 23 (enero 2015)

- Lara, Rafael. *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011.

- Latorre Chiner, Nuria. El Administrador de hecho en las Sociedades del Capital. Ed. Comares, 2016.

- Lucas Durán, Manuel. IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016.

- Lucas Durán, Manuel. Sanciones Administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: El nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Centro de Estudios Fiscales, RCyT. CEF*, núm. 397 (abril 2016).

- Lucas Durán, Manuel. Sanciones Administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: El nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Centro de Estudios Fiscales, RCyT. CEF*, núm. 397 (abril 2016).

- Martínez Sanz, Fernando. *Los administradores responsables*. Ed. TIRANT LO BLANCH, 4º edición, año 2011.

- Menéndez, Aurelio & Rojo, Ángel, *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I (13ª ed.)*, Aranzadi, 2015, pág. 491

- Menéndez, Aurelio & ROJO, Ángel, *Lecciones de Derecho Mercantil Vol. I.* Ed. Aranzadi, 14º edición, 2016.

- Merino Jara, Isaac "Acerca de la responsabilidad tributaria", Univ. Extremadura, *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 24 (2006).

- Montero Domínguez, Antonio. *Carta Tributaria. Revista de Opinión.* Ed. Wolters Kluwer, Nº 7 (octubre 2015).

- Muñoz Paredes, Alfonso. *Tratado judicial de la responsabilidad de los administradores. La responsabilidad societaria Vol. I (1ª ed.).* Ed. Aranzadi, 2015.

- Palao Taboada, Carlos. *Impuestos,* 1990, Vol. II, pág. 475

- Palao Taboada, Carlos, "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165 (enero – marzo de 2015).

- Palao Taboada, Carlos. "Sistema de fuentes del Derecho Tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso" Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, Varios autores. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. nº 2/09. Pág. 14.

- Palao Taboada, Carlos, "Dos actitudes básicas frente a la elusión fiscal: formalismo y sustancialismo", en *Aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009

- Palao Taboada, Carlos. "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165 (enero – marzo de 2015).

- Pérez Jordá, Iván. Los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). *Revista de Derecho UNED*, núm. 18 (2016).

- Quijano González, Jesús. *Responsabilidad Civil de los Administradores de la Sociedad.* Universidad de Valladolid Publicaciones, 1989

- Rojo, Ángel & Beltrán, Emilio. "La responsabilidad de los administradores en las sociedades mercantiles, los administradores responsables (Fernando Martínez Sanz, punto 4, requisitos necesarios para poder hablar de un administrador de hecho: sobre la importancia de la prueba de indicios.

- Rozas Valdés, José A. "La política fiscal en los consejos de administración".

- Ruiz Almendral, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Navarra, 2006

- Sánchez Calero, Fernando & Sánchez-Calero Guilarte, Juan. *Instituciones de Derecho Mercantil Vol. I (36ª ed.),* Ed. Aranzadi, 2013.

- Sánchez Calero, Fernando. *Administradores en sociedad de capital*. Ed. Civitas, 2ª edición, 2007. Pág. 286 y 287.

- Sánchez-Calero Guilarte, Juan. La reforma de los deberes de los administradores y su responsabilidad. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Ed. Universidad Carlos III Madrid, Getafe, 2015.

- Sanz Gómez, Rafael, "(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 380 (noviembre de 2014)

- Sanz Gómez, Rafael. "Luces y sombras de una ¿esperada? Herramienta contra el Derecho tributario" en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte) Coord. Cristina García-Herrera Blanco. *Instituto de Estudios Fiscales,* DOC. nº 13/2016.

- Villar, Marta, *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles.* Ed. Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2011.

Zurita Vicioso, José Miguel. La Responsabilidad de los Administradores. *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, Vol. 10 (septiembre 2015),

6.2 Informes

- Informe de la comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas, 8 de enero de 2003. Miembros de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad en los Mercados Financieros y las Sociedades Cotizadas.

- Informe del anteproyecto de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, del CGPJ, de 2 septiembre de 2014

- OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Párrafo 91.

6.3 Jurisprudencia consultada

- Audiencia Provincial de Barcelona, sentencia de 24 de enero de 2005

- Audiencia Provincial de Madrid, sentencia 100/2010, de 16 de abril (JUR 2010/217801)

- Audiencia Provincial de Murcia de 28 de enero de 2010

- Audiencia Provincial de Valencia de 27 de septiembre de 1999

- SAP Valencia 31 de enero de 2007

- Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2005

- Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre e 2011 (RJ 2012, 1498).

- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 1895).

- Tribunal Constitucional, sentencia 120/2005, de 10 de mayo

- Tribunal Constitucional, sentencia 129/2008, de 26 de mayo de 2008, (FJ 4º).

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso *Kofoed* (C-321/05), sentencia de 5 de julio de 2007

- Tribunal Supremo (STS 24.9.2001

- Tribunal Supremo, sentencia de 19 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 297).

- Tribunal Supremo, sentencia 104/2009, de 4 de mayo.

- Tribunal Supremo, sentencia 207/2008, de 14 de marzo (RJ 2008, 4463).

- Tribunal Supremo, sentencia 94/2010 de 11 de marzo (RJ 2010/2340).

- Tribunal Supremo, sentencia de 22 de marzo de 2007.

6.4 Normativa consultada

- Código Civil, Real Decreto 34 de 1889, art. 7.2

- Código Civil, Real Decreto de 24 de julio de 1889, art. 1902

- Constitución Española, 1978

- Informe del anteproyecto de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, del CGPJ, de 2 septiembre de 2014.

- Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo

- Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

- Ley, 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y de Buen Gobierno.

- Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital