

LA APLICACIÓN RETROACTIVA AL RESPONSABLE TRIBUTARIO DE LAS REDUCCIONES DE SANCIÓN POR CONFORMIDAD Y PRONTO PAGO (LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE)

Manuel Santolaya Blay

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Una de las varias modificaciones que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, afecta al artículo 41.4 de esta. A partir de la Ley 7/2012, dicho precepto extiende al responsable tributario el beneficio de las reducciones por conformidad y pronto pago de las sanciones incluidas en el alcance de la responsabilidad. Las mencionadas reducciones aligeran la densidad del litigio tributario, por lo que resultaba conveniente trasladar su bonanza a esta otra fase del procedimiento, leemos en su exposición de motivos. Pero la práctica desmiente este aserto. Ante la ausencia de normas transitorias específicas, la aplicación retroactiva del artículo 41.4 está suscitando no pocas polémicas, tanto sobre la forma de llevarla a la práctica como sobre su misma procedencia.

Palabras claves: responsabilidad, aplicación retroactiva, cumplimiento, sanciones y reducciones.

Fecha de entrada: 28-05-2014 / Fecha de aceptación: 18-06-2014 / Fecha de revisión: 13-10-2014

RETROACTIVE APPLICATION TO RESPONSIBLE OF THE REDUCTIONS FOR COMPLIANCE AND PROMPT PAYMENT

Manuel Santolaya Blay

ABSTRACT

Act 7/2012 extends to responsables the benefite of reductions of sanction for compliance and prompt payment. TEAC considers this benefites retroactively applicables to all responsibility procedures related to facts made before this act. This work studies this retroactive application, its lights and its shadows. Through text, can be checked that it's an unnecessarily high complicated system.

Keywords: responsible, prompt payment, compliance, sanction and reduction.

Sumario

1. Introducción
2. Reducciones por conformidad y pronto pago
 - 2.1. Reducción por conformidad
 - 2.2. Reducción por pronto pago
3. Régimen transitorio
 - 3.1. Cuestiones generales
 - 3.2. Derecho transitorio de las reducciones
4. Otras situaciones transitorias
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Una de las varias modificaciones que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), afecta al artículo 41.4 de esta. Hasta su reforma, dicho precepto mostraba el contenido que le fue conferido por la redacción original de la LGT de 2003. Decía, simplemente, que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». A partir de la Ley 7/2012 su redacción es mucho más compleja. Junto con esta previsión, que pasa a constituir el párrafo 1.º de la nueva configuración del precepto, el vigente artículo 41.4 contiene otros cuatro párrafos. Los dos primeros (2.º y 3.º en el cómputo global del texto) extienden el beneficio de la reducción por conformidad de las sanciones al responsable en el alcance de cuya responsabilidad quedan estas incluidas; el tercero (4.º en el cómputo global) hace lo propio con la reducción por pronto pago. El último (5.º en el total) decreta, a modo de cláusula de cierre, la inaplicabilidad de las citadas reducciones en los casos subsumibles en el artículo 42.2. Esta exclusión es acertada y resultado de la naturaleza misma de la responsabilidad del artículo 42.2, que suele definirse en ocasiones, de un modo ciertamente efectista, como un expediente causado por el pago de deudas tributarias y no por la existencia de deudas tributarias (entendida la deuda en sentido laxo, esto es, como comprensiva también de eventuales sanciones anejas). Se inscribe, en cualquier caso, en el marco de la progresiva diferenciación de esta responsabilidad frente a las demás, que ya cuenta con algunos hitos legislativos¹.

La modificación descrita configura un régimen de hechuras hasta ahora desconocidas. Su alumbramiento se ha producido bajo el empuje de un apremiante escenario previo de difusas concomitancias entre responsabilidad y sanción². Ambos institutos obedecen a naturalezas distintas, sí, pero a la postre no se consideran —equivocadamente, a nuestro juicio— tan disímiles como la propia Ley 7/2012 propala a través de su exposición de motivos, a cuatro pulmones, si se terminan estableciendo vías de comunicación mutua entre ellos. La postura oficial es, aun con todo, que las reducciones por conformidad y pronto pago aligeran la densidad del litigio tributario, por lo que resultaba conveniente trasladar su bonanza a esta otra fase del procedimiento. Pero la práctica desmiente este aserto. La aplicación retroactiva del artículo 41.4 está suscitando no

¹ Básicamente, la inclusión del recargo ejecutivo y los intereses de demora en el alcance de la responsabilidad (aun cuando se exija en periodo voluntario), que no opera en ningún otro supuesto, y la imposibilidad de impugnar las liquidaciones de las que se nutre dicho alcance, tampoco prevista para ningún otro caso de responsabilidad. Ambas fueron introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

² SSTC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191); 116/2002, de 20 de mayo; 9/2003, de 20 de enero; 145/2004, de 13 de septiembre, y 52/2004, de 13 de abril, entre otras. También, la STS de 10 de diciembre de 2008 (NFJ031483).

pocas polémicas. Prueba de ellas es que la Agencia Tributaria haya tenido que modificar su criterio inicial a este respecto, a golpe del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), a cuyas resoluciones, a su vez, les enmienda la plana, directa y frontalmente, la Audiencia Nacional. Esta otra instancia, en cualquier caso, disiente del TEAC para más tarde volver a coincidir con él parcialmente. Y todo ello, en el simple lapso de apenas un trimestre.

El objeto de este trabajo es analizar la situación en la que actualmente se halla dicha aplicación retroactiva, a fin de extraer alguna luz práctica que sea de provecho. Con el objeto de enmarcar adecuadamente el problema, se efectúa, no obstante, un previo análisis de las implicaciones «a futuro» de dichos cambios normativos. Sin una correcta comprensión de su alcance prospectivo, difícilmente pueden entenderse sus implicaciones retrospectivas.

2. REDUCCIONES POR CONFORMIDAD Y PRONTO PAGO

2.1. REDUCCIÓN POR CONFORMIDAD

El artículo 188.1 b) de la Ley 58/2003 prevé la reducción del importe de la sanción en un 30%. Opera por la mera prestación de conformidad y se pierde si, posteriormente, se interpone recurso o reclamación contra la regularización con la que previamente se había manifestado estar conforme [art. 188.2 b)].

El artículo 41.4 la extiende al responsable. Es decir, cuando dentro del alcance de la responsabilidad quede incluida una sanción, el responsable podrá manifestar su conformidad con ella y, en tal caso, beneficiarse de la mencionada reducción del 30%. El párrafo 2.º del artículo 41.4, que condiciona la extensión de la conformidad a que «el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción», se ha interpretado en sentido potencial. Basta con que el sujeto infractor haya tenido posibilidad de prestar dicha conformidad (aunque, efectivamente, no la haya manifestado o, habiéndolo hecho, la haya perdido posteriormente) para que la misma se extienda al responsable. Ello hace que la extensión de la conformidad al responsable sea función, en exclusiva, del tipo de sanción. La extensión opera, así, en relación con sanciones de las recogidas en los artículos 191 a 197 de la Ley 58/2003. Todas ellas poseen la común característica de ser respuesta a conductas generadoras de un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Quedan fuera, sin embargo, las de los artículos 198 a 206.

La pretendida equiparación, en este ámbito, entre deudor principal y responsable no es, sin embargo, total. El responsable pierde la conformidad ganada no solo si impugna las liquidaciones que originaron las sanciones, que es lo único a lo que se enfrenta el sujeto infractor; también, si cuestiona las sanciones o centra su ataque en la procedencia misma de la responsabilidad (presupuesto) o su alcance, a pesar de que dichos elementos son ajenos a la conducta que desemboca en sanción.

La extensión al responsable de la conformidad, en los términos indicados, despliega varias consecuencias:

- a) Hace necesario habilitar un cauce específico para la prestación de la misma. El procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria acoge en su seno, por ello, una nueva fase (el trámite de conformidad), que si bien puede confundirse materialmente con el de alegaciones (de hecho, así es casi siempre), responde a una naturaleza propia.
- b) Permite distinguir entre deuda derivada (la sanción original, sin reducción) y deuda exigida (la sanción reducida en su 30%). En este contexto, si luego se pierde la conformidad, se exigirá, como dice la norma, «sin más trámite». Esto solo significa que se notificará una liquidación por la cuantía adicional (30%) sin necesidad de instrumentar un nuevo procedimiento de responsabilidad. Porque no puede prescindirse del periodo voluntario de pago que abre la notificación de cualquier liquidación. Dicho periodo, también aquí deberá ser respetado. La deuda derivada no se verá minorada, conforme lo entiende la Dirección General de Tributos, ni tan siquiera cuando haya habido ingresos parciales. Tales ingresos se tendrán en cuenta solo a efectos de fijar el importe de la deuda exigible. Aunque a efectos de la reducción, la base de la misma no será la sanción derivada sino esta menos dichos ingresos parciales.

EJEMPLO 1

Si la sanción es de 100 u.m., no ha habido ingresos parciales y el responsable presta conformidad, será: a) Sanción derivada: 100 u.m.; b) Sanción exigible: $100 \times (1 - 0,30) = 70$ u.m. Si, por el contrario, ha habido ingresos parciales (20 u.m.), el escenario será ese otro: a) Sanción derivada: 100 u.m.; b) Sanción exigible: $(100 - 20) \times (1 - 0,30) = 56$ u.m.

Como vemos, los ingresos parciales no minoran una vez aplicada la reducción por conformidad sino antes, es decir, se ven afectados también por esta³.

- c) Posibilita, por primera vez en nuestra historia fiscal, que el deudor secundario tenga que afrontar un pago, no vinculado a prestaciones accesorias, de importe superior

³ De haber procedido a la minoración del ingreso parcial una vez practicada la reducción, la sanción exigible sería $100 \times (1 - 0,30) - 20 = 70 - 20 = 50$ u.m. En general, si llamamos I al monto de ingresos parciales y β al coeficiente de reducción por conformidad, para que ambos criterios conduzcan al mismo resultado debe ser $(S - I) \times (1 - \beta) = S \times (1 - \beta) - I$, en donde $S = \text{Sanción derivada}$. Es decir, $\beta = 0$. Pero como $\beta = 0,30$, la igualdad no se dará nunca. La diferencia es a favor del primer criterio y vale $I \times [1 - (1 - \beta)] = I\beta$. En nuestro ejemplo, $I = 20$, luego asciende a $20 \times 0,30 = 6$ u.m. = $56 - 50$. Es decir, el criterio aplicable perjudica al contribuyente. La razón es clara: con él no se le permite deducir todo el ingreso parcial sino, únicamente, la parte del mismo no afectada por la conformidad. En efecto, $70 - 56 = 14 = 20 \times (1 - 0,30)$.

al del deudor principal. Basta para ello con que en este último no opere la reducción y en aquel sí. De hecho, siendo varios los responsables, puede que no todos ellos tengan que responder por el mismo importe «principal» tampoco.

La existencia de dos trámites diferenciados (conformidad y alegaciones) obliga a establecer claramente sus interdependencias mutuas, si es que las hay, o, directamente, a decretar su inexistencia. En un escenario de absoluto silencio de la norma al respecto, la Administración tributaria ha optado por la segunda alternativa. Se entendía que vincular la conformidad o disconformidad a la existencia de alegaciones era tanto como limitar el derecho a la propia defensa que asiste a todo contribuyente. El trámite de conformidad es independiente, pues, a todos los efectos, del de audiencia. Formular alegaciones no supone, por tanto, disconformidad de tipo alguno; a la inversa, cabe que opere la disconformidad sin que se hayan formulado alegaciones. La disconformidad, además, ha de ser expresa, esto es, no se presupone (existe, dicho de otro modo, presunción de conformidad).

Respecto de los efectos de la conformidad, que tampoco la norma prevé, son los propios de este supuesto en el ámbito regularizador, aunque se entienden aplicables solo en caso de conformidad expresa. Dada su relevancia, esta exige una representación especialmente cualificada a tal fin, cuando se pretenda efectuarla por medio de terceros, no siendo bastante la representación ordinaria conferida en el marco del procedimiento de responsabilidad. La conformidad expresa, decimos, afecta a los hechos de todo tipo incluidos en la responsabilidad, que se considerarán probados. Como la conformidad se pierde al impugnar cualquier aspecto de la derivación, también afecta –entendemos– a todos ellos (alcance y presupuesto de la responsabilidad), no solo a los determinantes de la regularización.

En suma, a efectos de la reducción del 30%, esta se aplica salvo disconformidad expresa. Tratándose, en cambio, de la prueba de los hechos de toda índole (afectantes a las liquidaciones, el alcance o el presupuesto de la responsabilidad) incluidos en la derivación, la misma solo opera bajo conformidad expresa.

| Contenido | Conformidad | |
|--|-------------|----------------|
| | Expresa | No expresa (1) |
| Reducción 30 % | Sí | Sí |
| Aceptación hechos | Sí | No |
| (1) Hay conformidad no expresa cuando no hay disconformidad expresa. | | |

2.2. REDUCCIÓN POR PRONTO PAGO

A esta otra reducción se refiere el artículo 188.3 de la Ley 58/2003. Sus notas definitorias son las siguientes:

- a) Se aplica a cualquier sanción, no únicamente a las de los artículos 191 a 197.
- b) Es compatible con la reducción por conformidad (cuando la sanción sea una de las recogidas en los arts. 191 a 197 de la LGT, en que resultan aplicables ambas, se entiende).
- c) Se fija en el 25 % de la sanción. Esta es la sanción previa a su aplicación. Por tanto, dada la compatibilidad señalada en el apartado a) anterior, la base de la reducción por pronto pago será, en su caso, la sanción resultante de aplicar de modo previo la reducción del 30 % y, eventualmente, también los ingresos parciales habidos⁴. Fruto de ello (si no existen ingresos parciales), la sanción puede quedar situada, como máximo, en el 52,50 % de su importe original. En efecto, $100 \times (1 - 0,30) \times (1 - 0,25) = 100 \times 0,70 \times 0,75 = 52,50$ u.m.
- d) Su aplicación queda condicionada a dos comportamientos del sujeto infractor de simultánea concurrencia:
- Que no impugne ni la liquidación resultante de la regularización ni la sanción⁵.
 - Que la sanción, reducida en el 25 %, se ingrese totalmente en periodo voluntario. A este efecto, se equipara al ingreso la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago cuando se cumplan simultáneamente las dos siguientes condiciones: i) Haya sido solicitado en periodo voluntario; ii) Cuenten con garantía consistente en aval o certificado de seguro de caución⁶.

Respecto del segundo de los requisitos de la letra d) anterior, también cabe, obviamente –aunque la norma no lo prevea–, el pago parcial y el aplazamiento o fraccionamiento, en las condiciones indicadas, del resto del importe de la sanción. La Agencia Tributaria subsume, además, dentro de dicho requisito, estas otras cinco situaciones, de significación esencialmente análoga a la prevista de modo expreso en el texto legal (siempre referidas, en cualquier caso, a un aplazamiento solicitado en las condiciones mencionadas, tanto de periodo –voluntario– como de garantías –aval o seguro de caución–):

1. Ingreso de la totalidad de la sanción transcurrido el periodo voluntario de pago de la misma pero con anterioridad a la notificación de la resolución de la solicitud.

⁴ La expresión general de la sanción exigible (S') es, pues, $S' = (S - I) \times (1 - 0,30) \times (1 - 0,25) = (S - I) \times (7/10) \times (3/4) = (21/40) \times (S - I) = 0,525 \times (S - I)$, en donde $S = \text{Sanción derivada}$.

⁵ Nótese que en la reducción por conformidad solo se le exige abstenerse de recurrir la liquidación. Esta diferencia obedece a un motivo procedimental: la conformidad se presta antes de que exista sanción (en la propia acta o liquidación), mientras que el pronto pago tiene lugar a la vista de la sanción, es decir, cuando ya hay tanto liquidación como sanción. El «sacrificio» de abstenerse de recurrir se exige, pues, al máximo nivel al que puede hacerse en cada caso, atendido su respectivo momento procedimental. Por esta misma razón es mayor en el responsable que en el deudor principal (afecta, junto a las liquidaciones –por cuota y sanción–, también al presupuesto de la responsabilidad y su alcance).

⁶ Previsión añadida igualmente por la Ley 36/2006 citada.

2. Ingreso de la totalidad de la sanción en el plazo de formalización de las garantías⁷.
3. Anticipación de vencimientos.
4. Aplazamiento concedido con dispensa de garantía por razón de cuantía⁸ o atendido el carácter de Administración pública del obligado al pago. La dispensa por razón de cuantía afecta a las solicitudes de importe no superior a 18.000 euros (de importe, pues, inferior o igual al citado umbral, no solo inferior). El límite se determina, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril (BOE núm. 105, del 30), computando las siguientes rúbricas:
 - Deuda a la que vaya referida la solicitud.
 - Deudas respecto de las que exista pendiente de resolución una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento previa.
 - Deudas aplazadas o fraccionadas que no estén debidamente garantizadas, esto es, que no cuenten con garantía. Ello, tanto si la ausencia de garantía obedece a dispensa total como parcial, y con independencia, por otra parte, del motivo de la eventual dispensa (*ex lege* o discrecional).
 - Deudas en periodo ejecutivo.

EJEMPLO 2

Se solicita el aplazamiento sin garantía de una liquidación practicada por el órgano de gestión por 14.000 euros. Se sabe, además, que: i) Existe una solicitud previa suya, todavía no resuelta, referida a una deuda de 1.500 euros; ii) Le ha sido concedido ya un aplazamiento de una deuda de 8.000 euros mediante aval, con dispensa parcial de garantías de 1.000 euros. En tal caso, el umbral de 18.000 euros se confronta con la suma $14.000 + 1.500 + (8.000 - 7.000) = 16.500$ euros. Y como $16.500 < 18.000$, hay dispensa de garantías. Del segundo aplazamiento no se ha tenido en cuenta la parte avalada ($8.000 - 1.000 = 7.000$), que a estos efectos no es deuda previa.

⁷ Dicho plazo es de dos meses, ampliables en los términos del artículo 91 del RAT (punto 7.2.2.º de la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda* del 23), y computa a partir del día siguiente a la notificación de la resolución concesoria (art. 48.6 del RGR). Tratándose de garantía consistente en hipoteca unilateral, la Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2014 [R. G. 113/2014 (NFJ053717)] fija como criterio que la formalización comprende no solo el otorgamiento de la misma en escritura pública sino también su inscripción registral, así como la presentación de la documentación acreditativa de ambos extremos ante el órgano que haya concedido el aplazamiento o fraccionamiento. Todos estos trámites deberán apurarse en el mencionado plazo bimensual.

⁸ Véase Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 [R. G. 5502/2012 (NFJ049196)].

5. Desistimiento de la solicitud antes de que sea resuelta, acompañado del pago total de la sanción. Este supuesto ha sido añadido a consecuencia de la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2014, dictada en unificación de criterio (reclamación 5853/2013). A diferencia de los cuatro anteriores, no exige que se hubiera ofrecido como garantía aval o seguro de caución, siendo suficiente cualquier otra garantía. Se trata de un desacierto. Por principio, el periodo voluntario de pago debe fijarlo la norma. Sin embargo, en este caso resulta obvio que la capacidad del deudor para modularlo a su conveniencia es grande. Basta con que ofrezca una garantía irrisoria (por ejemplo, mobiliario de despacho) y conozca los tiempos medios de resolución administrativa de las solicitudes de aplazamiento, para poder «arañar» mes o mes y medio adicional de pago voluntario sin ningún esfuerzo.

Este mismo esquema se traslada al responsable, sin más diferencia que considerar que la abstención de impugnación va referida a cualquier aspecto de la derivación, al igual que en el caso de la reducción por conformidad.

Así como la conformidad debe prestarse (con independencia de que se presuponga), para que resulte operativa la reducción por tal concepto, esta otra reducción es automática. Se concede, por tanto, siempre y, en caso de que finalmente no resulte aplicable, se exige la diferencia, también sin mayor trámite. En cualquier caso, el artículo 41.4.4.º incurre en un defecto de técnica jurídica: predica la reducción por pronto pago de «los responsables de la deuda tributaria». Ello pudiera dar pie a creer –cuando no es así– que también la parte de la responsabilidad que no es sanción se beneficia de la reducción. De aceptarse esta conclusión, basada en una lectura literal del texto, se estaría concediendo al responsable algo que no se encuentra en la esfera del sujeto infractor. Luego no se trataría de una extensión en el sentido de mera traslación, sino de ampliación.

Comparando ambas reducciones, puede elaborarse el siguiente cuadro explicativo de su extensión al responsable:

| Tipo sanción | Tipo de reducción | |
|-------------------------------------|--------------------|--------------------|
| | Conformidad (30 %) | Pronto pago (25 %) |
| Artículos 191 a 197 de la LGT | Sí | Sí |
| Artículos 198 a 206 de la LGT | No | Sí |

3. RÉGIMEN TRANSITORIO

3.1. CUESTIONES GENERALES

La Ley 7/2012 no contiene ninguna previsión en materia de derecho transitorio. Desconocemos a qué razones obedece semejante vacío normativo, tan poco habitual en el ámbito fiscal.

Todas las grandes reformas del ordenamiento tributario han incorporado a la parte final de su texto previsiones de esta naturaleza⁹.

Que las normas tributarias incorporen cláusulas de derecho transitorio no es casual. Casi siempre, la nueva norma modifica el régimen previo. Resulta así necesario encauzar adecuadamente aquellas situaciones que, nacidas al amparo de dicho régimen, prolongan sus efectos en el tiempo bajo el nuevo.

La Ley 7/2012, por toda regulación en este sentido, se limita a establecer, a través de su disposición final quinta, que las previsiones que incorpora entrarán en vigor el día siguiente al de publicación de la ley en el *Boletín Oficial del Estado*, es decir, el día 31 de octubre de 2012 (ya que dicha publicación tuvo lugar el 30). La única excepción (disp. final quinta, apartado 2.º) es la limitación a los pagos en efectivo (cantidades inferiores a 2.500 €), aplicable a todos los pagos realizados a partir de los veinte (20) días de la publicación, aunque traigan causa de operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

Durante el trámite parlamentario, ningún grupo se hizo eco tampoco de este vacío. Para ser exactos, hubo uno: CiU. A través de la enmienda número 119 del Congreso y la 120 del Senado (reproducción literal de la primera) propuso que las normas relativas al concurso de acreedores se aplicaran a aquellos que fueran declarados a partir de la entrada en vigor de la ley. Más que disciplinar la ordenada entrada en vigor de las nuevas reglas de aplicación en esta materia, lo que este grupo deseaba era obtener una última rentabilidad fiscal antes de que los nuevos criterios –más estrictos que los previos– comenzaran a resultar operativos¹⁰.

⁹ La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, contenía tres disposiciones transitorias, destinadas a infracciones tributarias, recargos y condonación graciable de sanciones, respectivamente; la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, destina a cuestiones transitorias cinco disposiciones de tal carácter (recargos del periodo ejecutivo, intereses de demora e interés legal y responsabilidad en contrata y subcontratas; consultas tributarias escritas e información sobre el valor de bienes inmuebles; procedimientos tributarios; infracciones y sanciones tributarias; reclamaciones económico-administrativas); lo mismo cabe decir de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que incorpora nada menos que diez disposiciones transitorias [referencia catastral en determinados contratos de suministros; aplicación transitoria de la consideración de paraíso fiscal; impuesto sobre el valor añadido (IVA); responsabilidad tributaria por levantamiento del velo; comprobación de valores; potestad sancionadora estadística; supresión del trámite de audiencia en el delito fiscal; adaptación de las sociedades gestoras de entidades de capital riesgo y sociedades de capital riesgo cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora; plazos de aprobación del tipo de gravamen del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y de las ponencias de valores, de notificación de valores catastrales y de entrega de los padrones catastrales; aplicación en el año 2007 del régimen de base liquidable y de bonificación de determinados inmuebles en el IBI].

¹⁰ De haber prosperado la enmienda, todas las deducciones de IVA pendientes de aplicar, todos los saldos pendientes de compensar, todas las rectificaciones de la base imponible pendientes, procedentes de concursados declarados como tales antes de 31 de octubre de 2012, se hubieran seguido aplicando sobre la masa no concursal, que era, precisamente, lo que la reforma pretendía evitar cuanto antes. Al no prosperar la enmienda, cabía interpretar tanto que la reforma se aplicaba a los concursos declarados a partir de 31 de octubre de 2012 como a las operaciones pendientes

Ante la ausencia de criterios transitorios explícitos, hay que echar mano de las normas generales sobre derecho transitorio para suplir el vacío legal. Dichas normas son la Constitución de 1978 (art. 9.3), el Código Civil (art. 2.3) y el artículo 10 de la Ley 58/2003. Interpretadas en conjunto, obligan a distinguir tres categorías tributarias, para cada una de las cuales prescriben un régimen propio:

1. **Infracciones y sanciones:**

- a) Si son no favorables (esto es, si agravan el régimen de infracciones o sanciones previo), no pueden nunca ser retroactivas¹¹.
- b) Si son favorables (es decir, si atemperan la dureza del régimen previo), serán retroactivas aun cuando no se prevea expresamente dicha retroactividad¹².

2. **Recargos:** se les aplica el régimen de infracciones y sanciones.

3. **Resto de casos:** para que sean retroactivas deberá preverse expresamente así. De lo contrario no lo serán. Que no sean retroactivas significa, en particular, por lo que a tributos se refiere, que se aplicarán, tratándose de tributos con periodo impositivo, a aquellos cuyo periodo se inicie a partir de la entrada en vigor de la norma (por ejemplo, modificación en IRPF publicada el día 15 de marzo de 2012; se aplica para el IRPF de 2013, cuyo periodo impositivo comienza el día 1 de enero de 2013; a declarar en 2014); tratándose de tributos de devengo instantáneo, a los hechos imposables devengados a partir de la entrada en vigor (subida del tipo de ITP y AJD publicada el día 15 de marzo de 2012; se aplica a las transmisiones acaecidas a partir de ese día o, en general, a partir de la entrada en vigor de la modificación)¹³.

3.2. DERECHO TRANSITORIO DE LAS REDUCCIONES

Veamos la traducción que han tenido los criterios genéricos del epígrafe 3.1 anterior al caso objeto de este trabajo.

a dicha fecha, aun cuando provinieran de concursos anteriores. Obviamente, se impuso el segundo criterio, aunque sin un respaldo explícito de la ley, que debió sustituirse por una interpretación basada en las normas generales de derecho transitorio.

¹¹ Artículo 9.3 de la Constitución. Como es sobradamente conocido, prohíbe la retroactividad tanto de las disposiciones sancionadoras no favorables como de las restrictivas de derechos individuales.

¹² En este caso la norma tributaria (art. 10.2.2.º de la LGT) se aparta de la regla general, consagrada en el artículo 2.3 del Código Civil, el cual exige que las normas (las que puedan ser retroactivas, de acuerdo con la Constitución, se entiende) para que lo sean efectivamente deberán hacerlo constar así en su texto («Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario»).

¹³ Este es el único supuesto, pues, del ámbito tributario en que se aplica solo el artículo 2.3 del Código Civil.

3.2.1. Doctrina del TEAC

La Resolución del TEAC de 6 de junio de 2013 [R. G. 1704/2011 (NFJ050914)], en su fundamento jurídico cuarto, contiene una declaración de principios que más parece confesión velada del tenor de la que podemos leer en la exposición de motivos de la Ley 7/2012. En absoluto considera el tribunal –leemos también en ella–, que la inclusión en el alcance de una declaración de responsabilidad de deudas derivadas de sanciones tributarias confiera al procedimiento de declaración de responsabilidad carácter sancionador. No obstante, si en la determinación de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria del responsable, esto es, del importe a pagar por él, consecuencia de haber realizado el presupuesto de la responsabilidad, resulta aplicable una norma perteneciente al régimen de infracciones y sanciones, esta (la citada norma) debe ser aplicada con carácter retroactivo, siempre que, en uso de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la LGT, el acto carezca de firmeza¹⁴.

La extensión retroactiva del régimen de reducciones la configura, pues, el TEAC sobre la base de los tres siguientes elementos, de concurrencia necesariamente simultánea:

- a) Que la aplicación retroactiva favorezca al responsable.
- b) Que en el alcance de la responsabilidad se hayan incluido sanciones.
- c) Que la derivación de responsabilidad carezca de firmeza a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012 (31 de octubre de 2012) (fundamento jurídico tercero, párrafo 2.º).

Los señalados con las letras b) y c) no plantean problemas de configuración. Algunos comentarios exigen, en cambio, la correcta delimitación del requisito del apartado a). Antes de la Ley 7/2012 se entendía que el beneficio del pronto pago de las sanciones nunca era aplicable a los responsables. La razón era que, considerando la liquidación única (cosa que continúa siendo así), el periodo de pago de esta había transcurrido ya, sin ingreso, cuando se derivaba su importe. No podía, pues, cumplirse jamás el requisito del artículo 188.3 a), incompatible *ex natura* con toda idea de responsabilidad (esta, como es obvio, parte del presupuesto de que el deudor principal no ha pagado; si lo hace, los deudores de segundo nivel no entran en escena en ningún caso). Así pues, la aplicación retroactiva de la reducción por pronto pago, al confrontarse con una situación previa de inaplicabilidad de esta, en todos los casos, siempre va a ser, por definición, beneficiosa para el responsable. La aplicación retroactiva de la reducción por pronto pago de la sanción cabe, así, siempre. Y se aplicará en los actuales términos del artículo 188.3 a) de la Ley 58/2003 –que le fueron conferidos por la Ley 36/2006, que equiparó al pago el aplazamiento en las condiciones ya indicadas anteriormente en este texto–. Ello, aun cuando la responsabilidad fuera anterior (supuesto, en cualquier caso, bastante improbable, cuanto menos por razones de prescripción) a 1 de diciembre de 2006 –fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006–. La razón es clara: se

¹⁴ El artículo 10.2.2.º de la LGT dice, exactamente, lo siguiente: «... las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.».

aplica retroactivamente el régimen vigente a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, que en este caso no es el artículo 188.3 a) de la LGT vigente hasta el 1 de diciembre de 2006, actualmente derogado, sino el posterior, en pie ahora.

La aplicación retroactiva de la reducción por conformidad, sin embargo, no siempre va a resultar más favorable. El responsable, hasta la Ley 7/2012, asumía la deuda, vía derivación, tal y como había quedado configurada en el deudor principal. Por tanto, si este había prestado su conformidad a la misma y no la había perdido, la conformidad beneficiaba también, *ipso iure*, al responsable. La aplicación retroactiva no es, pues, en tales casos más favorable sino, exactamente, igual de favorable. Luego no cabe. De hecho, pretende entonces algo que el responsable ya ha conseguido por una vía distinta. Es, así, redundante. De ahí que la mencionada resolución del TEAC proscriba la aplicación indiscriminada del régimen transitorio, cuando dice (fundamento jurídico tercero, párrafo 5.º) que «... no cabe la aplicación automática a los acuerdos de declaración de responsabilidad que se encuentran impugnados y pendientes de resolución en esta vía económico-administrativa...».

Bajo este escenario, el TEAC prescribe dos formas de actuar, que lleva a la práctica:

- Si en la derivación no hubo inclusión de la reducción por conformidad, la forma operativa de incluirla es la estimación parcial de la derivación (sin entrar en el fondo del asunto planteado en la misma). Dicha estimación conlleva la anulación de la misma y la orden de que se retrotraigan las actuaciones al momento procedimental del trámite de conformidad. Fruto de ello surgirá una nueva responsabilidad, en la cual deberá aplicarse de oficio, además, la reducción del 25%.
- Si hubo, por el contrario, inclusión de la reducción por conformidad, no procede anular el acuerdo de responsabilidad sino, únicamente, retrotraer las actuaciones al momento de ofrecer al interesado la reducción del 25%.

3.2.2. Interpretación de la Agencia Tributaria

Sin cuestionar el fondo del criterio expuesto, que es vinculante, la Agencia Tributaria, a través de la Subdirección General de Procedimientos Especiales de su Departamento de Recaudación, diseñó una primera forma de actuar para su ejecución. Tratándose de la retroacción al momento de ofrecimiento del trámite de conformidad (aplicación de la reducción del 30%), considera que, en uso del artículo 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común¹⁵, no existe necesidad de iniciar de nuevo el procedimiento de responsabilidad, si bien, conforme al artículo 66.4

¹⁵ Artículo 66: «El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción».

del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005, de 13 de mayo)¹⁶, sí deja sin efecto todas las actuaciones seguidas contras las deudas tributarias incluidas en el acuerdo de derivación, generando, en su caso, las devoluciones procedentes.

Respecto del procedimiento de responsabilidad, deben, pues, notificarse de nuevo los trámites de audiencia y conformidad, indicándose la conservación del inicio y de las alegaciones del procedimiento anulado, que serán contestadas de nuevo. El alcance, excepto la reducción por conformidad, ha de mantenerse inalterado, a no ser que haya habido ingresos parciales **en sede del deudor principal** en el interin (los ingresos hechos por el derivado no minoran dicho alcance; directamente, deben serle devueltos, pues traen causa de un acto dejado sin efecto).

Las garantías a devolver (constituidas bien para lograr la suspensión de la ejecución, bien en el marco de un aplazamiento o fraccionamiento de pago) no generarán, a juicio de la Agencia Tributaria, el derecho al coste del reembolso de su coste. El basamento de este punto de vista es que, conforme al artículo 33.1 de la LGT, la devolución se conecta a la declaración de que el acto (la derivación, aquí) es improcedente, cosa que no ha sucedido. El TEAC no ha entrado en el fondo del asunto, ordenando la simple retroacción de las actuaciones. Resulta aplicable, pues, la propia doctrina del Alto Tribunal a este respecto, evacuada en Resolución de 29 de abril de 2008 [R. G. 771/2007 (NFJ029327)].

Entre conservar el inicio, dando nuevo trámite de audiencia y conformidad, y proceder incluso a la nueva notificación del inicio hay poca diferencia material: unos cuantos párrafos de más, si optamos por lo segundo. La diferencia es, sobre todo, jurídica. Porque si conservamos el inicio, los efectos asociados al mismo (interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable e inicio del cómputo del plazo de duración máxima del procedimiento) se predicen de una fecha alejada en el tiempo, separada por más de seis meses, seguramente, de la actual. Todos los actos habidos en el transcurso de ese tiempo, en la medida en que la derivación no ha sido declarada nula (eficacia *ex tunc*) sino anulada (eficacia *ex nunc*) habrán desplegado eficacia interruptiva. El alejamiento de la fecha de inicio no plantea problemas, en consecuencia, por este lado. Pero sí por el de la caducidad del procedimiento. Dentro de los periodos de interrupción justificada de las actuaciones y las dilaciones no imputables a la Administración que recoge el artículo 104.2.2.º de la LGT y que el RAT desarrolla (arts. 103 y 104), no hallan encaje más situaciones de pendencia revisora que las de la Comisión Consultiva competente en materia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria [art. 103 c)], la revisión judicial [art. 103 d)] y la Junta Arbitral de Tributos Cedidos [art. 103 f)]. El TEAC no encaja en ninguna de ellas. La pretendida salvaguardia de la eficacia administrativa que subyace bajo la aplicación del artículo 66 de la Ley 39/1992 invocado hace aguas, aquí, por la ranura del artículo 104 de la LGT. No se comparte por ello su utilización. Máxime cuando, según decimos, iniciar de nuevo el procedimiento exige en la práctica del expediente bien escaso trabajo adicional.

¹⁶ Artículo 66.4: «... cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan causa de lo anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

En caso de que la reducción por conformidad ya hubiera sido aplicada al responsable, al no decretarse la anulación de la responsabilidad, resulta aplicable el artículo 66.3, párrafo 3.º, del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, que prescribe la subsistencia de los actos de recaudación previamente realizados, sin más obligación que la de adaptar, en su caso, la cuantía de las trabas y embargos realizados al nuevo importe (un 25 % inferior)¹⁷. Todo se reduce, por tanto, a la notificación otra vez de la exigencia de la responsabilidad, sin que proceda ninguna devolución de garantías. La notificación de la exigencia también abre de nuevo el plazo para impugnar la derivación. Al no haberse cuestionado la derivación más que por lo que atañe a la reducción del 25 %, no resulta, a nuestro entender, correcto ofrecer de nuevo la posibilidad de impugnar la responsabilidad. Bien es cierto que, de lo contrario, el acceso a la suspensión automática del artículo 212.3 (aspecto integrante también de lo que se considera aplicación más favorable del régimen de infracciones y sanciones), por lo que a la sanción se refiere, se desvanece, salvo que se aplique de oficio, es decir, salvo que se restituyan proporcionalmente las garantías aportadas y, aun así, se mantenga la suspensión. Pero, precisamente por adecuarse mejor a la naturaleza de lo fallado por el TEAC, esa aplicación de oficio resulta más acertada que permitir de nuevo la impugnación de la derivación. Abriendo de nuevo el plazo de reclamación se está concediendo al responsable un tiempo adicional, en absoluto exigido por la lógica del ajuste, en el que formular alegaciones no esgrimidas en su día. Aunque el TEAC no ve otra posibilidad: la aplicación automática de la reducción del 25 % en el seno de la derivación inicial –no anulada pero sí impugnada– no es posible, porque le falta uno de los requisitos de la citada reducción: la ausencia de impugnación.

En nada afecta a lo dicho anteriormente, cuando deba ofrecerse la posibilidad de prestar conformidad, que la responsabilidad anulada haya sido declarada por el órgano liquidador (art. 196 del RAT). La única diferencia es de matiz: la competencia para actuar lo prescrito ya no corresponderá al órgano que dictó la derivación anulada sino al de recaudación, pues ya habrá vencido entonces, seguramente, el periodo voluntario de pago del deudor principal (art. 174.2 de la LGT¹⁸). Cuando solo haya que aplicar la reducción del 25 %, el ofrecimiento de un nuevo plazo de impugnación de la derivación deberá hacerlo, en cambio, el órgano liquidador. Parece correcto, pues si no se ve afectada su competencia para dictar la derivación –porque nada nuevo que derivar hay– tampoco debe verse afectado este otro extremo, accesorio al primero. En definitiva, el órgano competente para declarar la responsabilidad debe ser siempre el competente también para ofrecer la vía de impugnación contra el mismo.

¹⁷ Artículo 66.3.3.º: «Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformado parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados».

¹⁸ Artículo 174.2 de la LGT: «En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación».

3.2.3. Nuevas resoluciones del TEAC

En posteriores Resoluciones, de fechas 27 de febrero de 2014 ambas [R. G. 39/2014 (NFJ053909) y 678/2014 (NFJ053712)], el TEAC desautoriza la forma de ejecución diseñada por la Agencia Tributaria para los casos en que, habiéndose incluido ya la sanción reducida en su 30%, en el alcance de la responsabilidad, solo proceda ofrecer la reducción del 25%. Si se recuerda, la Administración tributaria optaba por mantener los actos ejecutivos previos, cosa que el TEAC no ve con buenos ojos. Aquella buscaba amparo en el apartado 3 del artículo 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa (REVA); este se basa en el apartado 4 del mismo precepto, que la Administración tributaria solo entendía aplicable cuando de ofrecer la reducción del 30% se trata. Para el Alto Tribunal no hay diferencia entre uno y otro caso. En ambos, se notifica de nuevo la derivación (en el primero una nueva; en el segundo la antigua de nuevo, es cierto); en ambos, pues, debe usarse la misma previsión reglamentaria. No cabe, en consecuencia, sino hacer lo mismo que en el primer caso: anular las citadas actuaciones ejecutivas y proceder, conforme el propio TEAC prevé, a la adopción, en su caso, de medidas cautelares del artículo 81 de la LGT sobre las devoluciones que de este modo eventualmente surjan (medidas que también podrán ser aplicadas en caso de ofrecimiento de la reducción del 30%).

La Agencia Tributaria, nuevamente, se pliega a este otro criterio y prescribe una forma de actuación única para ambos supuestos. Aunque con una diferencia, impuesta por la lógica de los artículos 196.3 del RAT y 124.3 del Reglamento General de Recaudación (RGR). Si solo hay que aplicar la reducción del 25%, se mantiene la derivación de responsabilidad inicial, a la cual se anuda simplemente una segunda notificación. Pero el primero de dichos preceptos obliga a notificar la derivación antes de la finalización del plazo de ingreso del deudor principal, so pena (segundo precepto) de que el procedimiento se dé por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que puede iniciarse de nuevo por los órganos de recaudación¹⁹.

Al tiempo de esta segunda notificación el requisito del artículo 196.3 del RAT no puede ser ya materialmente respetado, luego procederá iniciar un segundo procedimiento. No lo exige el TEAC, pero sí una norma lógicamente concatenada a otra que dicho tribunal considera aplicable.

3.2.4. La Audiencia Nacional

Mientras la Agencia Tributaria y el TEAC –órganos administrativos tributarios ambos, a la postre– andaban uno a la zaga del otro, el marco de fondo de sus respectivas mutuas interpretaciones –la aplicación retroactiva del régimen de infracciones y sanciones inducido por la Ley 7/2012 al caso de las derivaciones de responsabilidad– estaba cambiando. Y no se percataron de ello.

¹⁹ En un primer momento la Agencia entendía que solo había que notificar de nuevo los plazos de impugnación de la derivación. Ahora debe notificar de nuevo la derivación entera. De ahí la (supuesta) diferencia.

En Sentencia de 20 de enero de 2014 [rec. 497/2012 (NFJ054577)] –es decir, antes de que el TEAC se pronunciara por primera vez sobre la base de un segundo criterio–, la Audiencia Nacional zanja la cuestión sin excesivos miramientos. Lo hace a través de dos párrafos de poco calado teórico y mucha consecuencia jurídica: ¡El artículo 41.4 de la Ley 58/2003 no es aplicable retroactivamente! Es cierto, señala la Audiencia Nacional, que existe el artículo 10.2 de la LGT, y que se expresa en los términos que aquí se han expuesto. Pero también lo es que el mencionado artículo 41.4 exige dar trámite de conformidad al responsable, trámite que en el caso de autos no pudo darse porque la norma que lo prescribe no existía cuando la derivación recurrida fue dictada. Por otra parte, los actos pasados del responsable (recursos y reclamaciones) hablan en su contra: son indicativos de una conformidad que se ha negado a prestar. En definitiva, dicho cauce de conformidad ya ha sido tenido en cuenta retroactivamente y, en uso del mismo, el responsable ha optado por la disconformidad.

Pero la misma Audiencia Nacional que desautoriza en febrero al TEAC, arría velas en abril, situándolas a medio mástil, a través de la Sentencia del 28 de dicho mes [rec. núm. 31/2013 (NFJ054564)]. Aunque sube a cubierta, para tirar de ellas, exhibiendo modos que podrían haber sido menos confusos²⁰.

El párrafo 2.º de su fundamento jurídico undécimo declara aplicable con efectos retroactivos el régimen del artículo 41.4, algo que la anterior Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2014 negaba. esta es la única conclusión clara que puede extraerse de su lectura. En el resto del texto, sin embargo, cuando trata de apurarse el mencionado principio de retroacti-

²⁰ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2014 dice textualmente, en sus fundamentos jurídicos undécimo y duodécimo, lo siguiente: a) *Fundamento jurídico undécimo*: «En la práctica se está produciendo la retroacción de actuaciones, en los procedimientos de las reclamaciones económico-administrativas, para que por el órgano recaudador se requiera a los posibles responsables subsidiarios a los efectos prevenidos en el artículo 188.3, en relación con la redacción dada al artículo 41.4 por la Ley 7/2012, ambos de la Ley 58/2003, con el fin, que los mismos, puedan aceptar la declaración de responsabilidad subsidiaria no recurriendo ninguno de los actos administrativos que les afecten y efectuando el pago total del importe de la deuda tributaria, obtener una reducción del 25% de la sanción derivable (salta a nuevo párrafo). Ello es así, al considerar que se trata de normas sancionatorias, y entendiendo que la nueva regulación dada al artículo 41.4 de la Ley 58/2003, por la Ley 7/2012, es más beneficiosa, podría tener efectos retroactivos; por lo que al no haberle dado la oportunidad al posible responsable de aceptar dicha responsabilidad y obtener este beneficio, es por lo que se hace necesario hacerle tal ofrecimiento, en base a lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, que establece el carácter no retroactivo de las normas tributarias, salvo que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el recargo tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado». b) *Fundamento jurídico duodécimo*: (Omitimos los dos primeros párrafos, ajenos a la cuestión que aquí nos ocupa) «En la actualidad, nos hallamos (con) que el hoy recurrente y declarado responsable subsidiario, impugnó y recurrió el acuerdo de fecha 27 de marzo de 2008, si bien al tiempo de dictarse la citada resolución, no se le requirió para que manifestase su conformidad a dicha declaración de responsabilidad, lo que podría llevar aparejada la reducción del 25 por ciento de la sanción impuesta, si cumplía con el resto de las condiciones exigidas en el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, según la redacción dada por la Ley 7/2012, puesto que entró en vigor el día 31 de octubre de 2012. Al tratarse de una norma más favorable, se hace necesario que, en fase de ejecución de sentencia, se le requiera de conformidad con dicha declaración de responsabilidad, para obtener los beneficios indicados, y cumplidos los demás requisitos exigidos en el citado artículo 41.4, en relación con el 188.3, de la Ley 58/2003, se proceda en consecuencia, a la reducción del importe de la sanción».

vidad, si bien se reconoce que no hubo ofrecimiento de conformidad, solo se conecta expresamente dicha conformidad con el artículo 188.3 (25%). El artículo 188.1 b) (30%) queda fuera, a pesar de que el deudor principal se mostró disconforme, en el caso de autos, y, por tanto, la segunda de tales conformidades no se extendió automáticamente al responsable. Si bien al final del fundamento jurídico duodécimo la sentencia alude a la necesidad de ofrecerle al responsable la posibilidad de acogerse a los beneficios (en plural, no en singular) indicados, que la reducción del 30% queda fuera de consideración se deduce de la parte dispositiva de la sentencia, que desestima el recurso, confirmando la responsabilidad, y solo impone al órgano de recaudación la obligación de requerir al responsable para que manifieste la conformidad a los efectos del artículo 188.3. Parece, pues, que la Audiencia Nacional prescribe como único modo de actuación posible el que el TEAC considera aplicable a los casos en que el deudor principal hubiera obtenido y mantenido la reducción por conformidad. Quizá en un tercer estadio –todavía por venir– las concepciones de ambas instancias terminen por converger definitivamente. Porque resulta evidente que la segunda de las sentencias de la Audiencia Nacional citadas es errada: nada justifica una aplicación retroactiva a medias, que distribuye de manera absolutamente discrecional los efectos de una conformidad a posteriori. La única justificación posible para eliminar la entrada en escena de la reducción del 30% es el argumento que ya ofrece la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2014: la propia existencia de la impugnación es la mejor muestra de disconformidad. Pero entonces, habiendo disconformidad, esta debe operar en ambos casos, no solo en uno ellos, pues –a diferencia de lo que sucede en el deudor principal²¹– ambos se construyen del mismo modo a partir de aquella en sede del responsable.

4. OTRAS SITUACIONES TRANSITORIAS

A la luz de cuanto antecede, algunos habrá que consideren innecesario complicar el panorama descrito con un epígrafe adicional, que no puede sino ofrecer nuevos motivos de polémica. A nuestro juicio, sin embargo, la exposición quedaría incompleta si no abordáramos también el régimen transitorio derivado de situaciones diferentes de la que supone la existencia de un escenario de pendencia, en los órganos revisores, afectante a derivaciones de responsabilidad íntegramente tramitadas bajo el amparo de la Ley 58/2003, en su redacción anterior a la Ley 7/2012.

Nos proponemos, pues, ahora exponer el modo en que la Administración tributaria ha entendido que debían ser tramitados aquellos otros procedimientos de responsabilidad que a 31 de octubre de 2012 se hallaran iniciados y no concluidos (y por ello, no impugnados todavía en vía económico-administrativa). La primera acotación, en este sentido, es definir qué se entiende por procedimiento no terminado a dicha fecha. Lo es todo procedimiento en el cual, a la referida fecha, no hubiera sido dictada ya la declaración de responsabilidad. El corte se hace orbitar

²¹ Recordemos: conformidad con la liquidación, para la reducción del 30%, y conformidad con la liquidación y la sanción para la del 25%.

sobre la declaración y no sobre su notificación porque se considera que el acto existe desde que se dicta, aun cuando formalmente su dictado no suponga también la exteriorización de la voluntad que encierra. Por tanto, en todos aquellos procedimientos que a fecha 31 de octubre de 2012 hayan dado lugar ya a la correspondiente declaración de responsabilidad (con mayor motivo, pues, si esta ha sido ya notificada o se encuentra en un fase posterior), no cabrá sino mantener lo actuado, sin ninguna conexión con la Ley 7/2012. Se registrarán, en todo caso, por los criterios TEAC-Audiencia Nacional.

Para aquellos supuestos en los que la derivación no hubiera sido evacuada a dicha fecha, habrá al menos propuesta de inicio (generalmente, propuesta de resolución²²). Se deberá entonces habilitar un trámite de conformidad, pero solo cuando el sujeto pasivo (deudor principal) no se hubiera beneficiado de ella (por no haberla prestado o por haberla perdido). En otro caso, habilitar dicho trámite podría hacer que, habiendo sido aplicable en el sujeto infractor, no lo fuera en el responsable, lo cual le perjudicaría. Se entiende, en suma, que resulta meramente extensible la reducción ganada por el deudor principal, cosa que, en un supuesto general, distinto del transitorio, sabemos que no sucede.

La notificación incluirá, en todo caso, la reducción del 25 %.

Si ha habido ingresos, estos operarán como en el régimen definitivo, es decir, descontando de la sanción íntegra, previa a la aplicación de las reducciones.

5. CONCLUSIONES

La Ley 7/2012, mediante una nueva redacción, dota al artículo 41.4 de la LGT de una profundidad de la que antes carecía. A través de ella, se extienden al responsable las reducciones por conformidad (30 %) y por pronto pago (25 %) del sujeto infractor, en relación con las sanciones que sean incluidas en el alcance de la responsabilidad.

La misma Ley 7/2012, que debería haberlo hecho también, no se preocupa, sin embargo, de instrumentar un disciplinado esquema de aplicación retroactiva de esta previsión extensora. Ello constituye un error, puesto que abdicando de su obligación no logra conjurar sus efectos. El artículo 10.2.2.º, insoslayable, impone su aplicación retroactiva de todos modos.

La inexistencia de un pronunciamiento legal retroactivo claro, simplemente, complica las cosas. Obliga a la configuración de un régimen ad hoc que salve la situación. Su constatada relativa prolijidad no es lo más criticable de él: de imponerse *ex lege* no hubiera sido, seguramente, inmune tampoco a tales complejidades, propias más de la naturaleza del asunto que de quien trata de so-

²² Si no la hay se registrarán, como es obvio, íntegramente por la Ley 7/2012, sin que pueda hablarse entonces, en propiedad, de régimen transitorio.

meterlo a forma. Pero, al menos, hubiera trazado un camino de actuación despejado (de haber sido correctamente diseñado, claro está). El sustituto que brota de la hermenéutica de los órganos revisores –auténticos huérfanos legislativos en este caso– resulta criticable por otro motivo. A saber, en la medida en que es propenso a generar todo tipo de incidentes ejecutorios. Si los propios órganos encargados de construir dicha aplicación retroactiva (TEAC y Audiencia Nacional) se pronuncian de manera contradictoria, sumen en la penumbra al órgano encargado de ejecutarla (Agencia Tributaria) y, por extensión, al mismo contribuyente; al que esto escribe, incluso, que, lo confiesa, no sabe a qué carta debe quedarse en lo sucesivo. Mal servicio, desde luego, se presta así a la minoración de la litigiosidad tributaria, uno de los confesados motivos de la Ley 7/2012.