

## MODIFICACIONES OPERADAS EN LA LGT POR LA LEY 7/2012, DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

**J. Andrés Sánchez Pedroche**

*Universidad a Distancia de Madrid (Udima)*

---

### EXTRACTO

La Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha modificado un buen número de preceptos de la LGT, profundizando en los planteamientos más clásicos, centrados únicamente en facilitar el camino más cómodo y expedito a los funcionarios, con absoluta abstracción de la coherencia o sistematicidad de las medidas adoptadas. El estudio propone una visión crítica de las mismas.

**Palabras clave:** fraude fiscal y derechos y garantías del contribuyente.

---

*Fecha de entrada: 08-01-2013 / Fecha de aceptación: 22-01-2013*

**MODIFICATIONS OF THE GENERAL TAX LAW AS A RESULT  
OF THE LAW 7/2012 ON PREVENTION AND FIGHT  
AGAINST TAX FRAUD**

**J. Andrés Sánchez Pedroche**

---

**ABSTRACT**

Law 7/2012, on prevention and fight against tax fraud, has modified a great number of rules contained in the General Tax Law. This modification has been made in a traditional manner, for the only purpose of clearing the way for tax officials, ignoring the cohesion and systematization of the measures approved. This work is a critical analysis of these measures from a critical point of view.

**Keywords:** tax fraud and taxpayer civil rights and liberties.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Modificaciones operadas en el artículo 40 de la LGT
- III. Modificaciones operadas en el artículo 41 de la LGT
- IV. Modificación del artículo 43 de la LGT
- V. Modificación del artículo 65 de la LGT
- VI. Modificación del artículo 67 de la LGT
- VII. Modificaciones operadas en el artículo 68 de la LGT
- VIII. Modificación del artículo 81 de la LGT
- IX. Modificación en el artículo 170 de la LGT
- X. Modificación del artículo 171 de la LGT
- XI. Modificación del artículo 174 de la LGT
- XII. Modificaciones del artículo 199 de la LGT
- XIII. Modificación en el artículo 203 de la LGT
- XIV. Modificación del artículo 209 de la LGT
- XV. Modificación del artículo 212 de la LGT
- XVI. Modificación del artículo 224 de la LGT
- XVII. Modificación del artículo 233.1 de la LGT
- XVIII. Introducción de una nueva disposición adicional decimoctava
- XIX. Introducción de una nueva disposición adicional decimonovena

## I. INTRODUCCIÓN

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), ha comportado cambios profundos en la Ley General Tributaria (LGT). Bien mirado, ello no es sino la culminación de un proceso continuado en el tiempo para revertir o desandar un camino que tuvo su punto central en la promulgación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente y la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Dicho proceso se ha visto acelerado en un contexto de grave crisis económica, generalizadas subidas impositivas –que con toda seguridad no van a conseguir los efectos recaudatorios que se pretenden, pero que sirven de termómetro ante las autoridades comunitarias como indicador del esfuerzo con que el Gobierno pretende luchar contra el déficit presupuestario y reequilibrar las cuentas públicas– y una amnistía fiscal (RDL 12/2012) que condicionaba en buena medida el contenido de esta reforma, pues se trataba de animar el arrepentimiento fiscal ante la gravedad de las reformas que esta Ley 7/2012 comporta y que se otorgaba como última oportunidad para evitarlas<sup>1</sup>. Resulta llamativo advertir cómo la justificación de estas medidas pretende hallarse no solo en la lucha contra la defraudación (y hay que agradecerle a esta ley, frente a alguna de sus predecesoras, como la 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que al menos no juegue deliberadamente con la terminología, aludiendo indiscriminadamente, y como si de un solo e idéntico fenómeno se tratara, a la elusión, evasión, fraude tributario, etc.), sino también en otros motivos que, como veremos más adelante no son tales, sino más bien la vuelta interesada a planteamientos *pro fiscum* cuando incluso el Tribunal Supremo (TS) había ya sentado doctrina al respecto a favor del contribuyente<sup>2</sup>.

La lucha contra el fraude fiscal constituye, desde luego, un imperativo ético y jurídico, es decir, un objetivo irrenunciable de todo sistema fiscal moderno, pero tan noble deseo conforma una realidad donde deben conjugarse muy diversos aspectos de la ética fiscal como la racionalidad y justicia del gasto público, la aplicación proporcionada de la normativa tributaria por parte de la Administración, el cerco a la corrupción política y administrativa, y otros muchos aspectos sin cuyo concur-

<sup>1</sup> Vid. al respecto, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», RCyT. CEF, n.º 355, octubre 2012, pág. 105 y ss.

<sup>2</sup> En ese sentido sorprende que la Exposición de Motivos de la ley no tenga reparo alguno en llegar a decir lo siguiente: «Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones».

so resultaría sencillamente imposible acertar en el diagnóstico y etiología del problema que intenta atajarse. Como dijera en su día elocuentemente Paul M. GAUDEMET: «El ciudadano nunca ha vaciado su bolsillo con entusiasmo en las manos del recaudador, mientras que por el contrario sí ha ido cantando al campo de batalla en el que iba a arriesgar su propia vida. Carente de la aureola de gloria que rodea al impuesto de la sangre, el deber fiscal suele ser mucho peor soportado. El contribuyente ve en él una servidumbre sin atisbar ningún tipo de grandeza. A partir de esto, no es sorprendente que las revueltas fiscales sean en la historia más numerosas que los motines; el fraude más generalizado que la deserción. El ciudadano tiene tendencia a defenderse del impuesto antes que aceptarlo. Al entender mal su justificación, tiende a ver en él una especie de imperativo categórico kantiano frente al cual no siempre hay fuerza moral para someterse. Desde este momento, los conflictos entre el contribuyente y el Fisco no pueden dejar de surgir (...) Esta degradación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes tiene graves consecuencias. Al ser el impuesto mal aceptado, el contribuyente trata de eludirlo. Fraude y evasión fiscal se combinan para reducir los ingresos públicos, desvirtuar el reparto de las cargas en detrimento de la justicia, falsear las condiciones de la competencia y comprometer el desarrollo económico. Además, el rechazo al Fisco por parte de los contribuyentes socava los cimientos del Estado y amenaza con provocar conmociones políticas»<sup>3</sup>.

Pero, insisto, arrellanarse cómodamente en la constatación empírica del escaso entusiasmo que el cumplimiento de los deberes fiscales comporta, nos abocaría a una visión excesivamente unilateral y simplista del problema, pues no debe olvidarse que también por parte del Estado han de cumplirse una serie de aspiraciones morales y de justicia y el precio de orillarlas, considerando la cuestión desde la única perspectiva del contribuyente, implicaría un análisis epidérmico y superficial de la cuestión<sup>4</sup>. Los juicios valorativos han de procurar formularse con objetividad, teniendo en cuenta no

<sup>3</sup> «Les relations entre le Fisc et le Contribuable», en Karl ROSKAMP y Francesco FORTE (eds.), *Reforms of tax sistem/ Reformes des systemes fiscaux, Proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance*, Taormina, 1979, págs. 199 y 200. A la dificultad de aunar los intereses contrapuestos que el fenómeno impositivo siempre sugiere, se refirió ADAMS, T. S.: «Ideals and Idealism in Taxation», *The American Economic Review*, núm. 1, vol. XVIII, marzo 1928, pág. 5, en la alocución presidencial dirigida a la cuadragésima reunión anual de la American Economic Association, Washington, D. C., 27 de diciembre de 1927 en los siguientes términos: «Los impuestos son tan complejos como la propia vida. Los moralistas reclaman unos impuestos justos; pero los impuestos simplemente no pueden ser justos. El administrador pide unos impuestos sencillos, pero la experiencia nos indica que los impuestos, simplemente, no pueden ser sencillos. Algunos políticos proyectarán los impuestos totalmente de acuerdo con la experiencia política; sin embargo, los hombres de Estado se dan cuenta de que a largo plazo esto sería de mala educación. El hombre de negocios exige unos impuestos prácticos; pero en la historia financiera se demuestra que resulta poco práctico construirlos de aquella manera. El jurista quiere que los impuestos sean administrados estrictamente según la ley, pero la historia de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad pone claramente de manifiesto que estos no pueden gestionarse con éxito mediante métodos estrictamente legales». Vid. BRENAN, G. en *Tax limits and the logic of constitutional restrictions*, en LADD, F. H. y TODEMAN, N.: (eds.) «Tax and Expenditure Limitations», *Papers on Public Economics*, The Urban Institute Press, Washington D. C., 1981, pág. 121 y ss.

<sup>4</sup> Vid. REVEL, J. F.: *Le Rejet de L'Etat*, ed. Bernard Grasset, París, 1984, *passim*. Conviene advertir que tras la obra de John Maynard KEYNES titulada *El fin del Laissez-faire*, en el año 1926, el economista de Cambridge propició una corriente económica en la que latía una idea de capacidad impositiva prácticamente ilimitada. Al respecto también GERLOFF, W.: «Los Impuestos», en GERLOFF W. y NEUMARK, F.: *Tratado de Finanzas*, Buenos Aires, El Ateneo, 1961, 2.<sup>a</sup> ed. págs. 287 a 300; SHOUP, C.: «Economics Limits to Taxation», *Atlantic Economic Journal*, vol. IX, marzo, núm. 1, pág. 9 y ss.; BUCHANAN, J.: «The ethical limits of Taxation», *The Scandinavian Journal of Economics*, núm. 2, vol. 86, págs. 99 a 112. Paralelamente, la tenacidad de los déficits presupuestarios ha desarrollado una fiscalidad implícita

solo la justicia impositiva en el establecimiento del tributo, sino otras muchas cuestiones que pasan por la complejidad, oscuridad y labilidad de las normas tributarias, el despilfarro público, los nuevos retos de la economía global, la creciente criminalidad organizada, o la actitud concreta en cada procedimiento de la propia Administración Tributaria (en la que muchos contribuyentes ven personificado al Estado Leviathán)<sup>5</sup>. Las carencias de moral tributaria no son imputables exclusivamente al contribuyente que desatiende el pago o procura arteramente minimizarlo, sino también a ámbitos superiores, especialmente en su doble plano del propio diseño normativo y su posterior aplicación práctica<sup>6</sup>.

considerable que pesa sobre las economías domésticas y empresariales, fortaleciendo así una Hacienda subterránea u oculta que retroalimenta la resistencia a los impuestos y revaloriza la teoría de la ilusión financiera de la que tan magistralmente hablara Amilcare PUVIANI. Al respecto DODD, R.: «Economie souterraine et evasión fiscale aux USA» *Revue Francaise de Finances Publiques*, núm. 5, pág. 69 y ss.; PORTA, A.: «La fiscalità implicita nei controlli sul sistema bancario italiano e i tassi di interesse: alcune quantificazioni preliminari», *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, núm. 11-12, 1983, págs. 725 a 747; y el fundamental trabajo de BENNET, J. T. y DI LORENZO, T. J.: *Underground government: the off budget public sector*, Washington, D. C., 1983, Cato Institute, *passim*.

<sup>5</sup> En el sentir de Richard A. MUSGRAVE, la principal interpretación de la revuelta fiscal silenciosa de nuestra época es la de ser una muestra de descontento para con la vertiente del gasto de los Presupuestos Públicos. Vid. BELL, D.: *Las contradicciones culturales del capitalismo*, Madrid, Alianza, 1977. CLARK, C.: «Public Finance and Changes in the value of Money», *Economic Journal*, LV, diciembre, vol. 55, pág. 371 y ss. Ello explica fenómenos como el acaecido en California en 1978 con la adopción del contenido de la Propuesta núm. 13 en su Constitución que supuso la petición de revisión del pacto constitucional para limitar el gasto público y con ello la paralela elevación de la presión fiscal necesaria para evitar el déficit presupuestario estructural. Sobre ello pueden consultarse interesantes trabajos como los de LAFFER, A. B. y SEYMOUR, J. P.: *The Economics of the Tax Revolt. A Reader Harcourt Brace*, Jovanovitch, New York, 1979; RABUSHKA, A. y RYAN, P.: *The Tax Revolt*, Hoover Institution, Stanford University, Stanford, 1982.

<sup>6</sup> La afirmación encuentra adecuado refrendo en un dato histórico: raro es el caso en el que una rebelión no ha tenido como elemento catalizador la desproporción entre el poder del Estado y el de la sociedad. A tal efecto, el profesor MERRIMAN propone como ejemplo la política del Conde Duque de Olivares que fijó, desafiando abiertamente la ley, una contribución del 5% sobre la propiedad en Portugal en 1635 y diversos cánones en los cuatro años siguientes, considerados todos ellos como la causa eficiente de la rebelión portuguesa contra España en 1640. También fue el caso de la revuelta napoleónica de 1647 contra la Corona española y de la propia revolución americana con la Boston Tea Party. MERRIMAN, R. B.: *Six Contemporaneous Revolutions*, Glasgow, 1937, pág. 10 y ss. En otros casos, sin embargo, el comportamiento de los gobernantes no fue tan rotundo. Como señala LUGO acerca de la defraudación en tiempos de Felipe II, el Rey, ante la insistencia de alguno de sus secretarios en la indicación de que los españoles únicamente pagaban los impuestos cuando se les forzaba, respondió lo siguiente: «dejadles, que roban de lo que es suyo» (citado por HIGUERA UDÍAS, G.: *Ética fiscal*, BAC, Madrid, 1982, pág. 70). DE MITA, E.: *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. Giuffrè, Milano, 1991, en la introducción a su segunda edición, alude al comportamiento de los poderes legislativo y judicial: «De hecho, las intervenciones legislativas aberrantes hacen día a día más complejo e irracional nuestro ordenamiento. Pero la desilusión también proviene de nuestra jurisprudencia, sobre todo la constitucional, anclada en una defensa incomprensible e injustificada de los posicionamientos de la Hacienda Pública. Estoy convencido de que no existirá un Derecho Tributario digno de este nombre hasta que no sea delineada con mayor claridad el Derecho Constitucional Tributario que conduzca finalmente a una codificación tributaria. Por estas razones considero necesaria una formación universitaria sobre los temas tratados en el texto, donde los estudiantes puedan verificar en qué sentido la referencia a las garantías constitucionales constituyen un criterio de racionalidad en la imposición... La irracionalidad de nuestro sistema tributario no tiene necesidad de ser mencionada. Yo creo que la referencia a los principios constitucionales en la lectura de las normas tributarias puede mejorar, en orden a la racionalización del sistema, a través de tres puntos: a) El fundamento de la interpretación racional de la ley tributaria en los objetivos constitucionalmente garantizados; b) En la declaración de inconstitucionalidad de los "monstruos fiscales", eliminando los componentes constates de fiscalismo en nuestro ordenamiento –Enrico DE MITA denomina «fiscalismo» al proceso en virtud del cual las reglas y los institutos jurídicos se ven siempre y en todo caso desde el punto de vista de la exigencia de los ingresos tributarios como único aspecto pre-

La Ley 7/2012 profundiza únicamente en los planteamientos clásicos de facilitación de las tareas administrativas a través del rediseño de los distintos institutos y preceptos que modifica, de manera que aunque se produzcan evidentes duplicidades de instrumentos encaminados a la liquidación y al cobro, los funcionarios puedan optar por el camino más cómodo y expedito, con absoluta abstracción de la coherencia y sistematicidad de la medida. Esa atribución de poderes crecientes a la Administración Tributaria como vía primordial para atajar el fraude (con el beneplácito constante de nuestra más alta Jurisprudencia, lo que en el sentir del profesor CASADO OLLERO, ha comportado que el deber de contribuir se haya revelado como el verdadero «super deber constitucional», es decir, el deber más tutelado y protegido de la CE, por encima incluso de los derechos fundamentales) implica un hecho paradójico, toda vez que en buena medida el Derecho Tributario no asume ya un verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino en muchas ocasiones otro de mecanismo de provocación o catalizador de los mismos (bastaría referirse al escaso índice de conformidad que se produce con la finalización de las actuaciones inspectoras). Ahora bien, resulta profundamente contradictoria una legislación dirigida a impulsar, potenciar y ampliar la iniciativa y el margen de decisión de la Administración Tributaria con una realidad que apela a los contribuyentes como única fuerza motora de su viabilidad. Si además se tienen en cuenta otros factores como el nivel de incentivos económicos y retributivos de los funcionarios o el peso de la deuda tributaria descubierta a contribuyentes no registrados anteriormente por la Administración (nichos de completa opacidad al Fisco, que es verdaderamente el fraude que habría de atajarse), podemos hacernos una idea de los problemas prácticos que la aplicación de todas estas leyes antifraude comporta.

Con toda seguridad, una simplificación del sistema fiscal o el reforzamiento de los órganos revisores encargados de dirimir los conflictos entre la Administración y el contribuyente con el fin de que dichas controversias no se eternicen, así como la eliminación de buena parte de los puntos negros o aspectos confusos y de interpretación divergente de nuestro sistema tributario, reportaría mejores resultados que cualquier ley de lucha contra el fraude<sup>7</sup>. La Exposición de Motivos de la

---

valente-; c) Proporcionando indicaciones útiles al Legislador, como ha acontecido en algunas ocasiones por parte de la Corte Constitucional». También D'ALESSANDRO, P.: «La struttura dell'illecito fiscale». *Rass. mens. imp.* 1988 I, pág. 514. TREMONTI, G.: «La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzabili», *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1984, pág. 104. Para el caso alemán, TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, trad. HERRERA MOLINA, P. M.: Madrid, Marcial Pons, 2002, págs. 105 y 139. A la importancia de la dimensión ética en el pago impositivo también se ha referido SAINZ DE BUJANDA, F.: «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», *CT*, núm. 78, 1996, pág. 188.

<sup>7</sup> Vid. AA. VV.: *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 26 cuando al respecto señalan, «todos contemplamos impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad. Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los regímenes especiales; de reenvíos incluso fuera del campo del Derecho (por ejemplo, a los principios contables): de normas ambiguas, inconcretas e indeterminadas en los términos que se utilizan; de normas dictadas para y por la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones (...) Ante esta situación ¿qué podemos hacer los juristas? ¿Qué debemos hacer los juristas? ¿Debemos contentarnos con el análisis minucioso de los términos y conceptos empleados por el legislador para determinar el alcance de cada norma? Creemos que no. Creemos que cada día es más urgente y necesario luchar por la simplificación del sistema. Luchar porque el Derecho se aplique de la misma forma a los tributos que a cualquiera de las otras instituciones que vertebran nuestra vida en sociedad: unas normas dotadas del suficiente grado de abstracción y generalidad deben con-

Ley 7/2012 señala algo que compartimos plenamente: «Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones». Nadie puede negar que nuestro sistema de justicia tributaria es ineficaz y desesperantemente lento. La discrepancia con cualquier decisión de las autoridades tributarias –lo que, desgraciadamente, sucede en demasiadas ocasiones– obliga a esperar años y años antes de poder alcanzar una solución definitiva. La agilización de la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos y de los órganos del Poder Judicial debería ser un objetivo prioritario de cualquier reforma, cuando además el sistema tributario es cualquier cosa menos predecible, con larguísimos litigios que vulneran todos los plazos legales de tramitación y donde la famosa maldición gitana «tengas pleitos y los ganes» está muy presente. En el bosque de medidas articuladas por la Ley 7/2012, no se aprecia ni una sola tan siquiera dirigida a corregir esta desviación en la actuación de los poderes públicos que constituye por sí misma un verdadero incentivo al fraude<sup>8</sup>. Por otra parte, la norma no incide en la necesaria clarificación de muchas materias que requerirían una aclaración urgente [por su cercanía en el tiempo se nos ocurre pensar en la reciente Nota 1/2012 del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando hubiera bastado un simple y humilde precepto en cualquiera de las muy recientes y abundantes normas promulgadas para zanjar el problema<sup>9</sup>]. Es innegable la existencia de un ordenamiento tributario confuso –se ha llegado a hablar de ambigüedad calculada de las disposiciones normativas–, extraordinariamente lábil y casuístico hasta el paroxismo que choca frontalmente con el hecho de que haya de ser precisamente aplicado por un contribuyente que carece de la formación técnica y de los conocimientos jurídicos suficientes como para predecir si la aplicación de esa normativa poco clara será o no aceptada por el funcionario de la AEAT encargado de tutelar las incontables y muy onerosas obligaciones que se trasladan al ciudadano. A esto debe unirse la enorme libertad interpretativa de que goza la Administración Tributaria respecto de unas normas cuya génesis corresponde precisamente a los propios funcionarios de la Dirección General de Tributos, al ser estos los encargados de redactar los Proyectos de Ley de modificación de la normativa tributaria y de apoyar y supervisar la tramitación parlamentaria que los hace posibles. En este contexto resulta inútil apuntar que son ya muchos los que dudan de que el Derecho Tributario vigente pueda considerarse como un verdadero sistema que se atiene a unos pocos pero bien definidos principios. Como bien observara INGROSSO, unas normas que se elaboran y promulgan caso por caso, bajo el estímulo de motivos contingentes –cuando no ocasionales– con duplicaciones, estratificaciones, contradicciones entre impuestos o

---

figurar el régimen general de cada tributo, el régimen aplicable a la generalidad de los ciudadanos, exceptuando solo de tal forma que podamos seguir hablando, con propiedad, de excepciones».

<sup>8</sup> A esto último habría que añadirle un hecho particularmente relevante y es que no pueden desconocerse las fuerzas del mercado y España es un país con muchísimos abogados –según las estadísticas, el segundo país del mundo con más abogados per cápita después de Estados Unidos– de forma que la competencia es feroz y ello hace que, como ya constatará CALAMANDREI, P.: *Demasiados abogados* (Traduce. XIRAU, J. R.), Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1926, pág. 72, sea más difícil que estos profesionales actúen de filtro a pretensiones infundadas e irrazonables. *Vid.* en este mismo sentido, PASTOR PRIETO, S.: *¡Ah de la Justicia!: Política judicial y Economía*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 277 y ss.

<sup>9</sup> *Vid.* al respecto, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT*, n.º 350, mayo, 2012, pág. 61 y ss.

entre procedimientos y con profundas incongruencias entre derecho sustancial y procesal, otorgan la razón a los que niegan la sistematicidad de las normas tributarias.

Sabemos que un sistema fiscal eficiente requiere tanto del diseño óptimo del cuadro impositivo, como de su efectiva aplicación práctica pero, sobre todo, de una Administración eficaz que pueda gestionarlos adecuadamente. Esa aplicación efectiva pasa, en primer lugar, por estimular el cumplimiento fiscal voluntario de los contribuyentes, tratando de aislar todos aquellos factores que puedan incidir negativamente en aquel. En ese sentido, insistimos, una simplificación del sistema tributario sería probablemente más útil que cualquier ley tendente a la erradicación del fraude fiscal. La percepción sobre lo justo o injusto que sea un impuesto (en relación con lo que se recibe a cambio por los poderes públicos, y en relación con lo que otros aportan y/o reciben), junto con la valoración de la utilidad derivada de la evasión, son factores que pueden explicar, de modo general, la aparición del fraude fiscal<sup>10</sup>. Este distorsiona gravemente el valor efectivo de las normas tributarias vigentes, dañando seriamente los sistemas impositivos, modificando radicalmente sus pretendidos efectos redistributivos y haciendo meramente ilusorias las reformas impositivas. Para compensar la evasión fiscal y obtener el total de la suma presupuestaria, se eleva entonces sobre la línea justa y equilibrada el porcentaje de la tributación, que queda ya ciertamente como injusta en el exceso, pues lo defraudado tendrá que ser compensado por el resto de contribuyentes con más espíritu cívico o menos posibilidades de evadir<sup>11</sup>. La defraudación fiscal

<sup>10</sup> Vid. MERINO ANTIGÜEDAD, J. M.: *Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 51 y ss.

<sup>11</sup> Así lo señalan las SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 46/2000, de 17 de febrero. En el sentir de la STC 50/1995, de 23 de febrero, «la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el artículo 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático». En la STC 214/1994, de 14 de julio (NFJ034010), se apunta la necesidad de que el legislador evite las posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal constituye un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos [en el mismo sentido las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741); 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), y 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490)]. Al posible efecto llamada que tendría un generalizado incumplimiento tributario alude la STC 164/1995 (NFJ003741), capaz de provocar «que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública». La STC 233/2005, de 26 de septiembre (NFJ021038), afirmará que «es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria [SSTC 79/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087); 255/2004, de 22 de diciembre (NFJ018644)], razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal [SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (NFJ000067), y 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)]. De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias [STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)]». Como explica MARTÍN RODRÍGUEZ, M. Prólogo, en CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *El fraude fiscal en España*, Comares, Granada, 1994, XII, el fraude incide en varios aspectos fundamentales del sistema tributario y del conjunto de la economía: a) En los incentivos sobre las distintas actividades económicas, pudiendo por ello ser causa de múltiples ineficiencias, especialmente cuando obliga a incrementos de la presión fiscal sobre actividades que no escapan a la imposición y cuando determinados recursos se desvían fuera de los procesos productivos; b) En los efectos redistributivos desde los sujetos que tributan a los que defraudan; c) En

es moralmente reprochable y para su erradicación la normativa vigente inviste de potestades extraordinarias a la Administración, tal y como ha sido recordado por los Tribunales de Justicia<sup>12</sup>.

la imposibilidad o dificultad de formular funciones de bienestar social, sobre todo si la defraudación es elevada, si los costes administrativos para evitarla son altos y si su existencia tiene que ver con procesos de captura del sector público por parte de grupos de interés organizados. *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor, 2007; GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, núm. 10/2006; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?», *Fondo Monetario Internacional*, Papel de Trabajo, WP/07/31, febrero 2007; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Fraude en la cadena de operaciones sometidas al IVA –Comentario a la Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 264, 2006; GIL DEL CAMPO, M.: «Novedades en el proyecto de Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal», *Carta Tributaria*, Monografía 2.ª quincena julio 2006; ARIAS JUANA, T.: «IVA intracomunitario. Tramas de fraude», en *El Impuesto sobre el Valor Añadido, Estudios de Derecho Judicial*, núm. 86, 2006, pág. 39 y ss.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio», en *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 16-18, 2004, pág. 51 y ss.; VARONA ALABERN, J. E.: «El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del adquirente en el IVA (art. 87.Cinco LIVA)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, 2008; BARRACHINA JUAN, E.: «La presunción de culpabilidad en la repercusión del IVA», *El Fisco*, núm. 128, 2007; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008; AA. VV.: *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude* (ADAME MARTÍNEZ, F., dir.), Aranzadi-Thomson/Junta de Andalucía, Cizur Menor, 2012; MARTOS, J. J.: «Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías», en *Derecho y Nuevas Tecnologías*, Aranzadi n.º 5, 2007; SMITH, S.: «VAT fraud and evasion», *The IFS Green Budget*, 2007, pág. 168 y ss.; LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y VAN DRIESSCHE, F.: «Fraude en las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales», *IEF*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 2004, pág. 121 y ss.; MUÑOZ CUESTA, J.: «Tramas para defraudar el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dificultad en la determinación de los sujetos responsables», *Repertorio de Jurisprudencia Westlaw*, núm. 32-2005-bib 2005/2718; PUEBLA AGRAMUNT, N.: «La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena», *CT*, núm. 123/2007, pág. 163 y ss. y de la misma autora, «Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA», *QF*, núm. 3-4/2007, pág. 90 y ss.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: «Operaciones carrusel ante el IVA. Crítica de recientes criterios judiciales españoles a la vista de la jurisprudencia de Luxemburgo», *QF*, núm. 8/2008, pág. 68 y ss.; ÁLVAREZ SÚSO, M.: «Las tramas organizadas de fraude en el IVA. Novedades y perspectivas», *RCyT. CEF*, núm. 209, 2007, pág. 48 y ss.; SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Ciss, Valencia, 2008.

<sup>12</sup> En tal sentido, «la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el Ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria» [STSJ de Valencia de 25 de mayo de 2005 (NFJ022404)]. «La Administración tributaria no solo ostenta dichas facultades (de comprobación e investigación), sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas» [STS de 18 de junio de 2004 (NFJ018023)], puesto que, como recuerda el TC, el deber de contribuir vincula, no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, «obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» [STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012337)]. De ahí que «la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación (resulte) una exigencia inherente a un sistema tributario justo» [STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)]. Otros datos de interés respecto de la lucha contra el fraude fiscal se recogen en el Informe Bowles de 2 de septiembre de 2008 cuando el Parlamento Europeo aprobó por 391 votos a favor, 93 en contra y 178 abstenciones, una resolución sobre «estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal» –2008/2033 (INI)–, basada en el informe presentado por la parlamentaria británica Sharon Bowles. En este informe se alude a las estimaciones que existen sobre las pérdidas directas e indirectas, derivadas del fraude fiscal, que se sitúan entre los 200 y los 250 mil millones de euros, es decir, el equivalente a entre el 2% y el 2,25% del PIB de la Unión. Dentro de esa cifra, el fraude del IVA, por ejemplo, supondría unos 40 mil millones, lo que equivaldría al 10% de los ingresos derivados de ese tributo. En tales circunstancias, el Parlamento Europeo instaba a los Estados miembros «a tomarse en serio de una vez por todas» el problema del fraude (sin embargo, ese mismo año el ECOFIN no logró, ni mucho menos, la unanimidad necesaria para aprobar un documento de conclusiones, deplorando al mismo tiempo «la actitud de

Ahora bien, se sabe muy poco del fraude fiscal como fenómeno en sí mismo considerado. Los cálculos oficiosos lo sitúan en nuestro país (y en general en los países del sur de Europa) entre el 15 y el 21 % del producto interior bruto (PIB). Se han hecho, desde luego, algunos estudios en torno a la cuestión, que hasta la fecha se antojan insuficientes para alcanzar conclusiones relevantes<sup>13</sup>. En los mismos se ha pretendido comprobar si la conducta de los individuos a la hora de pagar impuestos, estaba exclusivamente condicionada por las variables tradicionalmente empleadas en los llamados modelos de decisión en condiciones de incertidumbre (es decir, la probabilidad de detección, la sanción, la actitud ante el riesgo, etc.) o si además de aquellas la conducta de los individuos se veía afectada por otras variables demográficas, socioeconómicas y psicológicas (vgr. nivel de educación, clase social del individuo, etc.). En general, y no es ningún descubrimiento excepcional, los estudios apuntan a que el cumplimiento fiscal se eleva en la medida en que aumenta, tanto la probabilidad de detección, como la sanción aplicable a ese comportamiento evasor. En todo caso, lo que parece inequívoco es que para aumentar la probabilidad de que los defraudadores sean efectivamente descubiertos, resultaría necesario:

- a) Coordinar la información procedente de los distintos tributos (extremo este manifestamente mejorable en nuestro país).
- b) Optimizar los servicios administrativos para orientarlos decididamente a combatir el fraude (resulta insensato en tal sentido que una buena parte de los efectivos de la AEAT esté dedicada recurrentemente a practicar las devoluciones provocadas por unos pagos a cuenta claramente excesivos).
- c) Cambiar las técnicas de control tributario, dirigiéndose hacia problemas de filiación económica o contable más que hacia conceptos jurídicos y sus diversas interpretaciones (algo a lo que está muy inclinada la AEAT).
- d) Efectuar un control más cercano en el tiempo de la conducta de los contribuyentes.
- e) Incidir en la elaboración de un procedimiento de revisión y contencioso más ágil y operativo.

Poco de esto, por no decir nada, ha hecho la Ley 7/2012 al respecto, siendo como es que la Administración Tributaria española presenta dos características muy acentuadas. En primer lugar, unos recursos personales reducidos y más cualificados para el análisis jurídico que para el económico, estadístico o contable y dirigidos más para tareas burocráticas o para el estudio de lo ya declarado que para buscar lo no declarado (tratando quizá de evitar la elusión que propicia la escasa técnica de las

---

bloqueo de algunos Estados miembros en los 10 últimos años»). Conviene tener en cuenta, sin embargo, que no se trata de incrementar las sanciones, pues el Parlamento Europeo rechazó parte de un párrafo en el que se pedía a los Estados miembros que aplicasen «sanciones y procedimientos penales» contra los defraudadores. Para el Parlamento era urgente, por ejemplo, mejorar técnicamente el sistema aplicado en el IVA, especialmente en lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias. *Vid.* más extensamente al respecto FALCÓN Y TELLA, R. «El informe Bowles y la lucha contra el fraude fiscal ¿un nuevo sistema de intercambios entre Estados miembros?», *QF*, núm. 17, octubre 2008, pág. 7 y ss.

<sup>13</sup> *Vid.* CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *El fraude...*, *op. cit.*, pág. 4 y ss., quien curiosamente apunta la bajada del fraude con la generalización del sistema de las estimaciones globales de los gremios en época franquista y un repunte extraordinario del mismo con una Constitución como la vigente que consagra la existencia de unos principios de justicia en el ámbito impositivo.

normas). En segundo término, la existencia de un sistema de comprobación que no vigila de forma cercana y constante las distintas fases de la generación de los hechos impositivos. Las conclusiones de los principales estudios sobre el fraude fiscal en España pueden sintetizarse en los siguientes puntos<sup>14</sup>:

- a) Existe complementariedad entre evasión y elusión fiscal<sup>15</sup>.
- b) No es posible encontrar evidencia acerca de que más elevados impuestos conduzcan a mayor evasión.
- c) La evasión es menor cuanto mayor es la percepción que se tiene sobre la severidad de la sanción, pero siempre que esta no supere un determinado nivel.
- d) La evasión es menor cuanto mayor es la probabilidad de detección.
- e) Un nivel alto de renta y una edad avanzada desaniman cualquier comportamiento evasivo.
- f) La evasión es mayor cuanto mayor es la desigualdad percibida por el sujeto en el trato con la Administración, al compararse con otros contribuyentes.
- g) La probabilidad de ser sancionado origina un claro efecto sobre la conducta de los sujetos.
- h) Cuanto mayor es el conocimiento que tiene el sujeto sobre otros defraudadores, mayor puede ser su deseo o intención de defraudar.
- i) La experiencia con inspecciones fiscales o procedimientos comprobadores previos, incita o anima a la evasión.
- j) Cuando no se gasta correctamente lo recaudado o existe una percepción clara al respecto, se eleva el ánimo defraudatorio.

La Ley 7/2012 introduce un conjunto de medidas fuertemente estatistas y represivas, caracterizadas llamativamente por el continuismo con las líneas de actuación que han venido siguiendo las autoridades del Ministerio de Hacienda en las legislaturas precedentes, medidas que responden exclusivamente a los planteamientos administrativos de los elementos más beligerantes de la AEAT, y que recurrentemente vienen aplicándose con absoluta abstracción de la oportunidad y conveniencia que las mismas puedan representar en un determinado contexto económico, haciendo además tabla rasa de la coherencia que el encaje de las mismas representa para el sistema fiscal en su conjunto. Suscribimos por ello plenamente la opinión del Magistrado Navarro Sanchis, cuando respecto de la tramitación parlamentaria de la Ley 7/2012 señalaba lo siguiente: «Desde hace algún tiempo se van imponiendo unos modos espasmódicos y abruptos de legislar en materia tributaria que, poco a poco, erosionan la idea constitucional del sistema tributario justo –los principios de la imposición no dejan de ser atributos suyos– dando paso a una situación en que parece imperar su contrario dialéctico, el

<sup>14</sup> Vid. al respecto RIVAS GARCÍA, J.: *Fraude Fiscal, Inspección, Economía experimental y estrategias*, Dykinson, Madrid, 1997, *passim*.

<sup>15</sup> La evasión fiscal haría referencia al fraude o impago de impuestos, la elusión a la maquinación jurídica para lograr el mismo propósito de una forma aparentemente legal.

caos tributario injusto, al que se desemboca con normas coyunturales, adheridas a la realidad más inmediata, sin orden ni concierto, carentes de reflexión y de sosiego, nacidas para vivir unos meses y ser sustituidas por las siguientes normas coyunturales, sin la más mínima vocación de permanencia»<sup>16</sup>.

## II. MODIFICACIONES OPERADAS EN EL ARTÍCULO 40 DE LA LGT

Pretende la primera de las modificaciones arbitradas por la Ley 7/2012, tal y como aclara su propia Exposición de Motivos, evitar que se limite la responsabilidad de las personas jurídicas mediante la entrega a los socios de bienes antes de la liquidación, contribuyendo así a que el haber social repartido entre estos no se vea disminuido y con ello el límite sobre el que deberá operar la Administración Tributaria a la hora de liquidar o cobrar de todos o de alguno de ellos. Por lo tanto, y en relación con los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad jurídica, la referida Ley 7/2012 introduce dos medidas muy concretas:

1. Por un lado, se incrementa el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. Hasta ahora los socios, partícipes o cotitulares quedaban obligados solidariamente a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les correspondiese. Tras la promulgación de la Ley 7/2012, ese límite se amplía también a las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos, en los dos años anteriores a la fecha de disolución, que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Además a esos socios o partícipes podrá girárseles también la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT para supuestos de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración.
2. Por otro, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias, modificándose para ello la expresión «sociedades mercantiles» por «sociedades y entidades con personalidad jurídica» y dar así cobertura jurídica en la LGT a la sucesión de entidades jurídico-públicas (por ejemplo, las televisiones públicas).

De esta forma, insistimos, la Ley 7/2012 modifica los apartados primero, tercero y quinto del artículo 40 de la LGT con unos muy precisos efectos:

- a) Se incluye como cifra de garantía tanto la cuota de liquidación correspondiente a los socios o partícipes (lo que se conoce como el alcance) como las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos que minoren el patrimonio social que debiera responder de las obligaciones.

<sup>16</sup> *El Economista*, 20 de abril de 2012.

- b) Se establece, además, que esta sucesión se aplica sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la LGT.
- c) La misma cifra de garantía se aplica en la sucesión por las deudas derivadas de sanciones.

Nada cabe objetar desde un punto de vista deontológico a estas propuestas. Es deseable que la Hacienda Pública no se vea perjudicada por astutas artimañas tendentes a limitar cualquier responsabilidad social. Ahora bien, desde el punto de vista técnico la previsión normativa es francamente mejorable. La referencia a las «demás percepciones» es demasiado abierta e imprecisa, pues aunque está claro lo que se pretende, no se define de una forma correcta<sup>17</sup>. Al menos a la ley finalmente promulgada hay que agradecerle que acote el tiempo de retroacción de dichas percepciones (dos años), pues el anteproyecto normativo nada preveía en tal sentido<sup>18</sup>. Tampoco parece correcta la remisión al 42.2 de la LGT, que nada aporta, salvo un recordatorio absolutamente superfluo, puesto que evidentemente subsiste siempre la posibilidad de utilizar esta vía de responsabilidad [y aún otras, como la subsidiaria del 43.1 h) LGT], sin necesidad de mención legal alguna al respecto en la Ley 7/2012.

Técnicamente, además, resulta criticable que se mezcle sutilmente responsabilidad y sucesión, dos institutos jurídicos absolutamente distintos que la LGT intentó separar (sin demasiada fortuna, todo hay que decirlo) y que la Ley 7/2012 contribuye nuevamente a revolver, quizá poco consciente de que los sucesores no son responsables, sino, valga la redundancia, simplemente eso: sucesores<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Hubiera sido muy conveniente que se delimitaran los actos que pudieran dar lugar a un mayor alcance de la cifra de garantía en la sucesión: atribuciones derivadas del contrato de sociedad que supusieran una minoración de la garantía, como la devolución de aportaciones o de la prima de emisión.

<sup>18</sup> Y así lo criticábamos abiertamente en SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria para la Lucha contra el Fraude», *Quincena Fiscal*, Aranzadi-Thomson Reuters n.º 11 (2012), pág. 101 y ss. De esta manera, la legislación española se asimila a la italiana, donde ese plazo bianual ya existía. *Vid.* al respecto QUATRARO, B. y PICONE, L.: *La responsabilità di amministratori, sindaci, direttori generali e liquidatori di società. Aspetti civil, penali e tributari*, Tomo I, Giuffrè, Milano, 1998, pág. 962 y ss.

<sup>19</sup> Cfr. sobre dichos intentos de delimitar sucesión y responsabilidad, que la LGT/1963 no culminó, CARRERAS MANERO, O.: *La Sucesión en Derecho Tributario*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pág. 215 y ss. Como bien apuntara MENÉNDEZ MORENO, A.: «La posición jurídica de los obligados tributarios en la Hacienda Local», en *El estado actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Civitas, Cizur Menor, 2007, pág. 264, los sucesores no son más que deudores sobrevenidos, pues el origen de su posición deudora no se encuentra en la realización del hecho imponible (contribuyente), ni en el presupuesto de hecho de una posible responsabilidad (responsable), sino en una especial vinculación con la entidad a quien se sucede. Por lo tanto, los sucesores no están llamados inicialmente al pago de la deuda tributaria, sino en defecto de la persona jurídica a quien se sucede y no por acto administrativo que declare su condición de tales, sino simplemente a través de un proceso que opera *ope legis*, es decir, por mandato legal. En general, en la doctrina española se ha dudado de la naturaleza jurídica verdaderamente sucesoria de los supuestos de disolución con liquidación. Así, por ejemplo, CASTILLO SOLSONA, M. M.: «La sucesión en las obligaciones tributarias pendientes», *CT*, núm. 124, 2007, pág. 57 y ss. y FALCÓN Y TELLA, R.: «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (I): naturaleza de la responsabilidad del socio», *QF*, núm. 18, 2003, págs. 7 y 8, sostienen que estamos ante un supuesto de responsabilidad, sin embargo, no parece correcto este planteamiento, pues la cancelación registral del ente implica la inexistencia de un deudor principal, imprescindible para la existencia del responsable. Otros, por el contrario, tildan el supuesto de verdadera sucesión, es el caso de LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF-Marcial Pons, Madrid, pág. 201, GUERRA REGUERA, M.: *Garantías perso-*

Efectivamente, las diferencias dogmáticas entre uno y otro son claras. El responsable cumple una función de afianzamiento del crédito tributario (garantía personal)<sup>20</sup>, sin desplazar al deudor principal. Asimismo, el responsable tampoco guarda una relación directa con el hecho imponible, sino con su propio presupuesto específico de responsabilidad<sup>21</sup>, que necesita además un acto administrativo derivativo de la misma. El sucesor, por el contrario, no solo se subroga en la misma posición jurídica que la del deudor originario que desaparece<sup>22</sup>, sino que además no necesita ningún requisito administrativo adicional, estando obligado –a diferencia del responsable– no solo al cumplimiento de las obligaciones materiales, sino también a aquellas de carácter formal que le fueran exigibles a dicho deudor originario. Por fin, el sucesor carece de la posibilidad de ejercitar la acción de reembolso o repetición frente al deudor originario –lo que sí está al alcance del responsable, aunque en la mayoría de los casos resulte infructuoso–. Como puede apreciarse, muchas y relevantes diferencias que, no obstante, a la Ley 7/2012 –cuya pretensión última y probablemente única, es facilitar en todo lo posible el cobro del posible crédito tributario– no le merecen demasiada atención dogmática.

A este respecto, también conviene advertir sobre el carácter superfluo o la posible innecesariedad de la regulación introducida por la Ley 7/2012, puesto que la salvaguarda de los derechos de la Hacienda Pública ya era posible a través de variados instrumentos al alcance de la Administración que por pura comodidad no se empleaban. Nos explicamos. La extinción de una sociedad constituye un proceso complejo que abarca tres fases: disolución, liquidación y extinción. La sociedad, una vez disuelta, conserva su personalidad jurídica hasta tanto se liquida y se procede al reparto del haber social entre los socios, previa satisfacción de todas las deudas de los acreedores. Los artículos 221 del Código de Comercio y ss. para cualquier clase de compañía y 360 y ss. de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para las sociedades capitalistas (anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones) regulan perfectamente todo este proceso, de manera que el incumplimiento por parte de los administradores de cualquiera de esas fases provoca una responsabilidad de todas las deudas sociales surgidas con posterioridad al acaecimiento de alguna de dichas causas (art. 367 LSC). Esto último conviene remarcarlo, pues esta responsabilidad solidaria de todo tipo de deudas sociales (incluidas, por ello, las de naturaleza tributaria), se superpone a la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 b) de la LGT. Además de esta específica responsabilidad de los administradores para los entes en fase disolución, existe otra propia de los liquidadores cuando la

---

*nales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 178, o MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed. Iustel, Madrid, 2008, pág. 373. La postura más correcta, sin embargo, es la que aboga por defender que en estos casos no estamos en puridad ante ninguno de los dos fenómenos (responsabilidad o sucesión) sino ante la mera concreción o especificación de los derechos de los antiguos socios. Así, RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 254; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 98; CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2.ª ed. Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 169 y CARRERAS MANERO, O.: *La sucesión...*, op. cit., pág. 235.

<sup>20</sup> En tal sentido, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Las garantías del crédito tributario», *REDF*, núm. 30, 1981, pág. 181 y ss. GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, op. cit., pág. 104, GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria. Administradores de sociedades, adquisición de explotaciones económicas, sociedades de gananciales, sucesiones y otras*, CISS, Valencia, 1997, pág. 17.

<sup>21</sup> *Vid.* SSAN de 13 de enero de 2003 (FJ 4.º), de 23 de diciembre de 2002 (FJ 3.º) o de 11 de noviembre de 2002 (FJ 2.º) y SSTSJ Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2007 (FJ 2.º), y Murcia 29 de abril de 2004 (FJ 3.º).

<sup>22</sup> RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, op. cit., pág. 156.

entidad entra en liquidación por el impago de los acreedores o la desatención de las deudas sociales pendientes, entre las cuales también están, por supuesto, las de naturaleza tributaria (art. 385.1 LSC)<sup>23</sup>. En tal sentido, cualquier reparto anticipado del haber social, es decir, el efectuado con anterioridad a la previa satisfacción de la totalidad de las deudas (art. 391.2 LSC), constituye un pago absolutamente ilícito y desencadena una responsabilidad de los liquidadores por los daños y perjuicios causados a los acreedores (entre los que puede hallarse perfectamente la Hacienda Pública) y a los propios socios<sup>24</sup>. Ciertamente es que dicha responsabilidad ha de instarse en el respectivo procedimiento judicial civil, pero conviene no olvidar que sin perjuicio de esta responsabilidad, el artículo 43.1 c) de la LGT también contempla otro supuesto de responsabilidad subsidiaria contra aquellos liquidadores que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la liquidación de la sociedad (por ejemplo repartiéndolo en fraude de acreedores el haber social). En mi sentir, demasiadas garantías al alcance de una Administración Tributaria que no necesitaba en modo alguno de la Ley 7/2012 para garantizar unos derechos que ya contaban con mecanismos de defensa suficientes.

Podría decirse en contra de lo afirmado, eso sí, que la persona jurídica únicamente se extingue con ocasión de la correspondiente cancelación registral, constituyendo por ello la liquidación un momento previo a aquella, razón por la cual, aun cuando se hubiese repartido el patrimonio sobrante entre los socios, dicha entidad no habría desaparecido del mundo jurídico, haciendo así imposible el mecanismo jurídico-tributario de la sucesión, pues las pretensiones de cobro habrían de dirigirse hacia la sociedad en fase de liquidación (que todavía conservaría su personalidad jurídica) y no contra los administradores, liquidadores o socios. Esto último es muy cierto. Efectivamente, únicamente en el caso de entidades disueltas y liquidadas puede decirse que los socios pasan a adquirir la condición de sucesores y con ello de deudores principales, pudiendo la Hacienda Pública reclamarles las obligaciones tributarias pendientes, lo que equivale a decir que con anterioridad, es decir, en fase de liquidación, únicamente tras la declaración de fallida de esa sociedad en liquidación podría dirigirse aquella contra los liquidadores –como responsables subsidiarios– para reclamar las cantidades impagadas. Pues bien, siendo todo ello así, lo razonable hubiera sido no reformar el artículo 40 de la LGT en el sentido operado por la Ley 7/2012, sino en todo caso haber establecido una suerte de responsabilidad solidaria de los liquidadores por incumplimiento de las obligaciones inherentes a su cargo, al permitir que tras la realización de las operaciones liquidativas en fraude de terceros y una vez cancelados los asientos societarios, todavía restasen débitos insatisfechos. Esto último además hubiera sido plenamente coherente con la propia regulación mercantil, donde los liquidadores son responsables en exclusiva, es decir, sin la posibilidad de compartir dicha responsabilidad con los socios<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> Como ha señalado la RTEAC de 25 de julio de 2007 en su Considerando 3.º, el hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, no impide la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pues la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes no se limita a las ya liquidadas y notificadas a la entidad disuelta, sino también a las devengadas y pendientes de liquidación, siendo la prescripción el único límite para exigir las referidas obligaciones.

<sup>24</sup> MACHADO PLAZAS, J.: «Los liquidadores de sociedades de capital» en *Disolución y liquidación de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 202 y ss.

<sup>25</sup> Así, SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *REDF*, núm. 70, 1990, pág. 157, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las obligaciones tributarias pendientes de

Es más, en una ley de represión del fraude no hubiera estado de más atreverse a regular por fin un verdadero supuesto de coautoría entre el propio ente y sus liquidadores. No se entiende bien por qué en los casos en los que existe colaboración en la supuesta defraudación, no se regula dicha coautoría. Es esta una cuestión que no acaba de resolverse coherentemente. El artículo 38 de la LGT/1963 apuntaba la responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias y de la sanción para todas las personas que fuesen causantes o colaborasen en la comisión de una infracción tributaria. La formulación del precepto era tan amplia que bajo su amparo hallaban cobijo un amplio número de conductas que iban desde la inducción o instigación hasta el encubrimiento, pasando por la participación necesaria o la complicidad. Análogas consideraciones pueden hacerse ahora de la lectura del vigente artículo 42.1 a) de la LGT. De esta forma, la reacción de la LGT a la colaboración en el impago del tributo o a la comisión de una infracción, no es la imposición de una sanción, sino atender la satisfacción de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, conforme al modelo más clásico de la responsabilidad civil extracontractual. Ello –además de la incoherencia estética que supone tal estado de cosas– tiene una enorme ventaja para los partícipes en cualquier supuesto defraudatorio imaginable: al calificárseles de responsables y no de infractores, la deuda satisfecha por el deudor principal les

---

las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *QF*, núm. 19, 2003, pág. 6 y RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión...*, *op. cit.*, pág. 259, para quienes los sucesores no debieran cubrir las obligaciones tributarias producidas como consecuencia de la mala gestión de unos liquidadores favorecidos con el amable estatus de la responsabilidad subsidiaria. En el mismo sentido, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», *Impuestos*, Tomo I, 1996, pág. 187; NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *RDFHP*, núm. 225-226, 1993, pág. 640. Lo que parece más bien es que el Legislador ha pretendido facilitarle las cosas a la Administración, con el fin de soslayar los requisitos que a los supuestos de responsabilidad asociaba la jurisprudencia, pues como bien recordara la STC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), las cantidades reclamadas a la luz del artículo 42.1 de la LGT tienen naturaleza punitiva y, en consecuencia, la responsabilidad exigida es materialmente sancionadora, resultando por ello aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. En este mismo sentido, las SSTC 316/2006, de 15 de noviembre (FJ 3.º); 120/1994, de 25 de abril; 154/1994, de 23 de mayo; 23/1995, de 30 de enero; 97/1995, de 20 de junio; 14/1997, de 28 de enero, y 45/1997, de 11 de marzo, recuerdan que en todo procedimiento sancionador o de derivación de sanciones debe respetarse el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaigan sobre la Administración (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, y 45/1997, de 11 de marzo). Del mismo parecer es la STS de 16 de diciembre de 1992 (FJ 2.º), para la que la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de infracciones cometidas por personas jurídicas requiere un comportamiento malicioso o negligente del administrador y que quede este suficientemente acreditado para que sirva de motivación al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad tributaria frente a los mismos, incumbiendo la prueba de esta conducta cualificada por criterios culposos o intencionales a la Administración que ha de motivarla al margen de que se llegue a la declaración de insolvencia del deudor principal. «En cualquier caso, y partiendo de que el artículo 40.1 de la LGT alberga una participación del administrador en la infracción, lo que permite que se le pueda exigir la sanción, habrán de observarse, cuando se derive la responsabilidad contra él, los principios y garantías propias del derecho sancionador, y de modo destacado, la prueba de su negligencia como requisito integrante del propio presupuesto de hecho de la responsabilidad y, a su vez, conformador de la culpabilidad que ha de concurrir para hacer posible la exigencia de la sanción (...) Por lo demás... es evidente que la derivación de la responsabilidad en relación con una sanción a un tercer sujeto exigiría el previo desenvolvimiento de un procedimiento administrativo sancionador en relación con el presunto responsable, en que se garantizara el cumplimiento de las garantías propias de dichos procedimientos y el respeto a los derechos que toda persona tiene en el procedimiento sancionador. Porque el hecho de que la sociedad haya sido declarada infractora y el hecho de que los Administradores sociales tengan importantes atribuciones no significa que en los mismos haya concurrido, siempre y en todo caso, la culpabilidad necesaria; e incluso sería necesario probar en cada caso su efectiva participación, por acción o por omisión, en la perpetración de los hechos determinantes de la sanción» [STSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de mayo de 2003 (NFJ016485), FJ 4.º].

libera de toda responsabilidad y en caso contrario, es decir, si el obligado principal no afrontase su correspondiente obligación de pago y tuviese que ser asumida por aquellos, dichos partícipes disponen con posterioridad de la correspondiente acción de regreso contra el deudor principal, toda vez que el derecho de reembolso del responsable frente al sujeto pasivo constituye una exigencia fundamental del principio de capacidad económica, como consecuencia de que el responsable no es la persona llamada por la ley a soportar la carga del tributo. Un resultado llamativo y paradójico porque beneficia a quien colabora activamente en el fraude. En definitiva, haciendo lo que hace pero dejando al mismo tiempo de hacer lo que debiera, la Ley 7/2012 engendra un nuevo instrumento legal en manos de la Administración que no solo no racionaliza o sistematiza coherentemente el nutrido arsenal de recursos exorbitantes a disposición de la Hacienda Pública, sino que lo amplía para simple comodidad de los funcionarios encargados de su aplicación, con absoluto desdoro de la coherencia del sistema tributario del que la LGT es la primera –y probablemente única– garante<sup>26</sup>.

En el apartado 3 del artículo 40 de la LGT, la Ley 7/2012 extiende la sucesión, en supuestos de extinción o disolución sin liquidación, por cesión global del activo y pasivo, de las sociedades mercantiles a las restantes sociedades y entidades con personalidad jurídica. Nada que objetar a tal modificación, más allá de que no se aproveche la ocasión para concretar algo más el precepto. Así, podría haberse perfilado en qué debía consistir la cesión global, para lo que no hubiera hecho falta más que remitirse al artículo 42.1 c) de la LGT, en cuyo marco esta idea de la continuación por la cesión global está muy desarrollada.

Por fin, en el apartado 5 del artículo 40 de la LGT, la Ley 7/2012 especifica que las infracciones cometidas por las sociedades y entidades aludidas por el precepto serán exigibles a los sucesores hasta el límite determinado por su cuota de liquidación o las demás percepciones recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Se trata de una mera modificación técnica provocada por la propia reforma del precepto, pues ya con anterioridad se llegaba a esa misma e incorrecta conclusión, pues de conformidad no solo con el propio artículo 40.5 de la LGT, sino con los artículos 177.2 y 182.3 de la LGT, la Administración podía dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria, costas o sanciones pendientes o que pudieran proceder como consecuencia de las infracciones cometidas por la sociedad extinta. Con ello se reincide con contumacia en el error consistente en considerar el cobro de la sanción como una finalidad en sí misma, con desdo-

<sup>26</sup> Por otra parte, la jurisprudencia ya venía reconociendo la necesidad de integrar en el haber social determinante de la cuota liquidativa, las cantidades que indebidamente se hubieran detraído en perjuicio de terceros o de los propios socios. Tal es el caso de la SAN de 31 de octubre de 2012 (NFJ049222), donde se afirma que en el caso de sociedades disueltas, la Inspección puede actuar contra cualquiera de los socios, en su calidad de responsables solidarios, como sucesores de la entidad y en aquellos ejercicios en que se llevó a cabo la liquidación de la sociedad disuelta, han de integrarse los ingresos que procedan de esas operaciones de liquidación. También la STSJ de Cataluña de 16 de diciembre de 2010 (NFJ043268) afirma que el hecho de que los socios no hayan impugnado la liquidación social, en modo alguno implica que los terceros, y especialmente los acreedores tengan que pasar por esta, especialmente cuando hay motivos para establecer o suponer que las operaciones han sido practicadas en perjuicio de sus derechos. Las alternativas que ofrece la normativa y la doctrina son varias, pero todas parten de una misma base, esto es, que las operaciones de liquidación practicadas contra la ley en perjuicio de los acreedores no pueden impedir la reconstrucción del haber social.

ro de los principios propios del *ius puniendi* y soslayando el hecho incontestable de que los socios pueden responder en tales casos por prestaciones que tuvieron su exclusivo origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o de sus órganos de representación (administradores o liquidadores), vulnerándose así los principios de culpabilidad y personalidad de la pena<sup>27</sup>, pues siendo lógico que la sanción la soporte el patrimonio de la persona que cometió la infracción (en este caso el ente o sociedad), ya no lo es tanto que ante su impago se traslade automática e indiscriminadamente a quienes probablemente nada tuvieron que ver con el nacimiento del ilícito.

Cierto es que la doctrina ha venido justificado este concreto contenido de la LGT aludiendo a que la transmisión de las sanciones encuentra acomodo en el injustificable enriquecimiento –materializado en la recepción de una cantidad mayor de la debida– que se produciría para los socios mientras no estuviesen satisfechas las responsabilidades pecuniarias del ente como consecuencia de la comisión de infracciones tributarias<sup>28</sup>, sin embargo, dicha justificación es incapaz de explicar por qué deben responder en tantas ocasiones unos socios que ni fueron administradores, ni tuvieron siquiera participación alguna en la comisión de la infracción imputable a la entidad. En este correcto sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 17 de junio de 2005 (FJ 6.º), con ocasión del análisis del artículo 89.4 de la LGT/1963 (precedente del vigente art. 40 LGT) expuso una seria crítica a tal estado de cosas, señalando que «en una interpretación literal de este precepto, donde no se hace mención expresa de exclusión de las sanciones, contrariamente a como se establece en el artículo 89.3 de la ley citada, referido a la transmisión mortis causa de las obligaciones tributarias, donde rotundamente se establece la intransmisibilidad de las sanciones, puede hacer pensar que con carácter general, se desprende que la derivación de responsabilidad en el supuesto de "deudas pendientes", cuando la persona jurídica "cese en la actividad", comprende también las sanciones» (...) porque ello sería contrario a los principios de culpabilidad y de personalidad de las sanciones y estaríamos dando carta de naturaleza a que alguien pueda cargar con la responsabilidad tributaria de otro» [del mismo parecer son las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Castilla y León de 21 de febrero de 2003 (FJ 6.º) y de 25 de noviembre de 2002 (FJ 7.º), donde se sostiene que en las hipótesis de disolución con liquidación de las personas jurídicas no debe transmitirse el importe de las sanciones «so pena cuando menos de una vulneración del principio de personalidad de la pena o sanción»]<sup>29</sup>.

De esta manera, y como bien hace notar MARTÍNEZ LAGO, esta previsión de la LGT que posibilita la transmisión al socio de la sanción con independencia del momento de la comisión de la infracción, puede dar lugar a supuestos tan llamativos como que se exija aquella a quien ni siquiera era

<sup>27</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 605.

<sup>28</sup> En tal sentido CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, op. cit., pág. 170, SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 828, o LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2009, pág. 165, quienes apuntan a que en estos casos no existe vulneración del principio de responsabilidad personal, al tratarse, simplemente, de reintegrar el patrimonio de la sociedad.

<sup>29</sup> En el mismo sentido CASADO OLLERO et ál., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18 ed., Tecnos, Madrid, 2007, pág. 306, afirman que no puede prevalecer la consideración de la sanción como una deuda pecuniaria más integrante del pasivo de la entidad, frente a principios fundamentales del orden sancionador como son los de autoría y culpabilidad.

socio cuando se transgredió el ordenamiento jurídico<sup>30</sup>, incurriéndose de esa forma en un supuesto de responsabilidad objetiva expresamente prohibida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) [Sentencia 76/1990 (NFJ000802), de 26 de abril, FJ 4.º]<sup>31</sup>. En este mismo sentido, la STSJ de Madrid de 31 de octubre de 2006 (NFJ025340) (FJ 5.º) llegará a afirmar que «la posibilidad de transferencia de la sanción de la persona jurídica a sus socios integrantes, no significa que la transmisión deba ser automática o responda a cánones de responsabilidad objetiva. Como en todo acto de asunción de responsabilidad por la imputación de una sanción, se hace imprescindible la valoración de la culpabilidad del agente sobre el que se pretende hacer recaer las consecuencias de la infracción cometida» [en idéntico sentido, la SAN de 31 de octubre de 2012<sup>32</sup> (NFJ049222) o la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de diciembre de 2007<sup>33</sup> (NFJ029930)].

<sup>30</sup> *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 350.

<sup>31</sup> En este sentido, ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A.: «Artículo 40» en *Comentarios a la nueva LGT* (HUESCA BOADILLA, R., coord.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 291; GIMENO VALLEDOR, L.: «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003» en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a don Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, pág. 285; CRUZ AMORÓS, M.: «Capítulo IV. Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios» en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 189; ALONSO MURILLO, F.: «El denominado procedimiento frente a responsables y sucesores en la vigente LGT», *NF*, núm. 5, 2005, pág. 94; o CARRERAS MANERO, O.: *La sucesión...*, op. cit., pág. 252.

<sup>32</sup> En cuyo FJ 8.º se recoge lo siguiente: «Por último, alega la improcedencia de la derivación de la sanción impuesta al deudor principal, al amparo del principio de culpabilidad y personalidad de las sanciones, además de existir una discrepancia interpretativa de las normas fiscales en conflicto. En relación con la procedencia de exigir la responsabilidad sancionadora a la entidad recurrente por la conducta realizada por la sociedad disuelta y extinguida, la Sala trae a colación la jurisprudencia constitucional sobre el principio de personalidad de la pena, recogida, entre otras, en la Sentencia de esta Sala y Sección de fecha 29 de junio de 2007, dictada en el Rec. n.º 141/2004, que declara: "SEXTO.- Tales razonamientos se ven reforzados, a sensu contrario, por lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999, al señalar que: 'en el mismo motivo la parte recurrente impugna la sentencia por infracción del artículo 25.1 de la Constitución, en cuanto a la sanción impuesta, para lo que aducía la violación del principio de la personalidad de la pena o sanción, al imponerse esta a persona diferente a la que había cometido el hecho sancionable. Evidentemente el argumento no puede ser acogido, a la vista de cuanto se expuso antes sobre la propia participación de la recurrente en los hechos sancionados'. 'Pero ello no es óbice para que se estime el motivo, debido a la circunstancia de que, tras la reforma introducida en el artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/95, de 20 de julio, y por tanto después de la fecha de la sentencia recurrida, la responsabilidad solidaria no puede extenderse a las sanciones. Teniendo en cuenta que fue declarado responsable solidario con que fue entidad sancionada a título principal, es manifiesto que por el principio de retroacción de la norma sancionadora más favorable ha de anularse el acto administrativo en cuanto a dicho extremo'. 'De ahí que sea disconforme a derecho la sanción impuesta, pues tan ilícito es abrir un procedimiento sancionador frente a un sujeto diferente a aquel a quien, por haber obrado la conducta con relevancia sancionadora, podía ser partícipe de la relación jurídica sancionadora y, por ende, destinatario de la sanción, al dirigirse, realmente, como liquidar y exigir frente a la sociedad sucesora en el patrimonio y en la personalidad jurídica de la absorbida una sanción impuesta previamente a esta y que no pudo recurrir por la sobrevenida pérdida de su expresada personalidad, pues si bien es cierto que en estos casos el fenómeno de fusión mercantil permite considerar que la sociedad resultante sucede a aquella en los derechos y obligaciones, entre otros las de naturaleza tributaria, no puede padecer la carga de la transmisión de las sanciones, intransferibles de suyo, como ya hemos visto, sin que, por lo demás, la responsabilidad derivada de la sucesión empresarial, ex artículo 72.1 de la LGT, cuya naturaleza, además, es subsidiaria, no solidaria, se extienda a las sanciones, por impedirlo de manera palmaria el artículo 37.3 de la misma Ley". En consecuencia, aplicando este criterio en el presente caso, procede la estimación de este motivo, y la estimación parcial del presente recurso, confirmando los argumentos de la resolución impugnada en todo lo estimado».

<sup>33</sup> «En relación con la exigencia a los socios de las sanciones tributarias, procede estimar la pretensión de la parte por aplicación del criterio sentado nuestra Sentencia número 532/2007, de 30 de mayo (rec. n.º 1861/2005): "El artículo 77 de la Ley General Tributaria dispone que 'Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y san-

### III. MODIFICACIONES OPERADAS EN EL ARTÍCULO 41 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica el apartado 4 del artículo 41 de la LGT, atinente a las reglas generales de la responsabilidad tributaria, estableciendo que el responsable tributario debe ser identificado como un obligado tributario en sentido estricto (no como un sujeto infractor), aun cuando responda también de las sanciones impuestas. En los casos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, se establece que se derivará el importe que proceda sin aplicar las reducciones que, en su caso, correspondan al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad. De esta forma, si el responsable otorga su conformidad y cumple con los requisitos establecidos para la reducción por pago, se le aplicarán las mencionadas reducciones de los artículos 188.1 b) y 188.3 de la LGT. Ahora bien, la reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presentara posteriormente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad fundado

---

cionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia'. El precepto citado, ha venido siendo interpretado, con criterio unánime, en el sentido de que resulta imprescindible para la apreciación de la infracción y, por lo tanto, para la imposición de la sanción, que en la conducta del supuesto infractor se dé el elemento subjetivo de la culpabilidad al haber actuado bien con dolo, bien con negligencia. Así lo ha apreciado el Tribunal Constitucional en su sentencia 76/1990 de 26 de abril (...) La propia Administración Tributaria ha reconocido la vigencia del principio de culpabilidad y la inexcusable prueba de su existencia con carácter previo a sancionar cualquier conducta. Así en la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 se dice que: 'Cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la L. G. 1 ;, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esta culpabilidad'. Y en la Circular 8/1988 de la Secretaría General de Hacienda se insiste en que: 'En consecuencia los órganos gestores no deben instruir el correspondiente expediente sancionador por aquellas conductas que aun estando tipificadas como infracción no presenten en su configuración el principio inexcusable de culpabilidad'. La última reforma de la Ley General Tributaria (L. 25/1995) modifica el apartado d) del número 4) del invocado artículo 77, eximiendo de responsabilidad aquellas acciones tipificadas en las leyes, 'cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma'. Finalmente la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a clarificar todavía más la cuestión. Su artículo 33 dispone que, 1- La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. 2- Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que, concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Este precepto no supone, desde luego, una nueva normativa sino que, como muy bien se afirma en su Exposición de Motivos, párrafo II, lo que se hace es, 'reproducir los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos'. Principios que estaban fijados de antemano en lo que concierne a la exigencia del elemento de culpabilidad y, a la carga de la prueba del mismo que, corresponde a la Administración, en los artículos 5 y 10 del Código Penal, en el artículo 137 de la Ley 30/92 y, en definitiva, en el artículo 24.2 de la Constitución Española, todos ellos de directa aplicación al derecho sancionador tributario según reiteradísima jurisprudencia. En el supuesto de autos, la sanción por el concepto que se ha indicado podría resultar congruente, dado el comportamiento manifiestamente culpable de la sociedad, que no tributa en un ejercicio. Mas no podemos olvidar que, la acción inspectora no se está dirigiendo contra la sociedad, que ya ha desaparecido del mundo jurídico y ha sido liquidada, sino contra una socia, que ostentaba una participación en dicha sociedad, y carecía de poder de gestión en la misma, de manera que por aplicación de lo dispuesto en los artículos 89, 3.º y 4.º, de la Ley General Tributaria aplicable al supuesto de hecho, procede su anulación, porque a la socia sancionada no le han sido, ni le pueden ser imputados, los ilícitos administrativos de la sociedad liquidada."».

en la procedencia misma de la derivación o en la de las deudas y liquidaciones derivadas. Por lo tanto, la Ley 7/2012 introduce en este precepto la posibilidad de que, en los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones y cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción por conformidad, se dé asimismo trámite de conformidad al responsable para que este pueda obtener esta misma reducción por conformidad. También tendrá derecho a la reducción por «pronto pago». No se extienden estos beneficios a la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

En este caso, la modificación operada por la Ley 7/2012 parece a primera vista un guiño al contribuyente, ofreciéndole la misma garantía como responsable que la que tendría como infractor. No obstante, se limita al caso de conformidad, es decir, a los supuestos en los que no se recurra contra la responsabilidad, aunque tales impugnaciones se realicen fundándose no ya en la falta de conformidad con la sanción, sino en la concurrencia de un motivo de impugnación contra el fundamento mismo de la responsabilidad. En tal sentido, parece completamente errónea esta limitación. La exigencia de responsabilidad es evidentemente una materia propia de recaudación y en ningún caso inherente al propio estatus de responsable. Igual que la conformidad a la sanción no se pierde por las vicisitudes que acontezcan en la recaudación de la sanción y, particularmente, con las impugnaciones contra los actos de recaudación de esta, tampoco debería perderse cuando la impugnación no se vincula a la procedencia de dicha sanción, sino con el acto de recaudación que constituye la declaración de responsabilidad misma.

Por otra parte, el énfasis que pone la Ley 7/2012 modificando el apartado 4 del artículo 41 de la LGT, atinente a las reglas generales de la responsabilidad tributaria, y estableciendo que el responsable tributario debe ser identificado como un obligado tributario en sentido estricto (no como un sujeto infractor, aun cuando responda también de las sanciones impuestas a dicho sujeto infractor), implica un grave error y una manifiesta incoherencia. Y ello porque para estos supuestos lo correcto hubiera sido contemplar la figura de la coautoría y no la responsabilidad solidaria o subsidiaria del pago de la cuota tributaria y de la sanción impuesta. Como decimos, se trata de un grave error, producto probablemente como bien ha apuntado el profesor SIMÓN ACOSTA, de unas cenizas que no se apagan de la vieja concepción de la sanción como un crédito cuyo cobro debe ser garantizado. Error en el que, no obstante, ha colaborado activamente el propio TS cuando al hablar de responsabilidad solidaria señala que «la justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas...» (SSTS de 9 de septiembre de 1993 y 24 de septiembre de 1999). Lo lógico, y más desde la perspectiva de una ley que dice combatir el fraude fiscal, es que si alguien colabora en la comisión de una infracción, se le imponga la sanción correspondiente junto a la del propio contribuyente y sin que ninguna de ellas tenga virtualidad liberadora para el otro, pues resultaría contrario al principio de personalidad de la pena que el responsable tuviera que pagar por la sanción impuesta a otro y que este, a su vez, se liberara de su propia responsabilidad aprovechando el pago de aquel. Dicha lógica, sin embargo, no es la seguida por la Ley 7/2012 que se contenta, al igual que ha venido haciendo tradicionalmente la LGT, con el cobro de la sanción y en su caso de la cuota, aunque para ello tengan que menoscabarse los propios principios rectores de la potestad sancionadora y el fundamento último de la sanción como instituto jurídico. Como se verá más adelante, esta previsión está además directa-

mente relacionada con la paralela reforma del artículo 212 de la LGT, derechamente encaminado a revertir la interpretación a la que había llegado el TS respecto del tratamiento que debía otorgar a las derivaciones por responsabilidad tributaria que contuvieran un componente sancionador. Me permito remitir al amable lector a los comentarios realizados al hilo de dicho precepto.

#### IV. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 43 DE LA LGT

La Ley 7/2012 introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 43 de la LGT (el apartado 2 con anterioridad a la reforma se numeraba como 3 y lo mismo acontece con el 3 que pasa a numerarse como 4) en el que se configura un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que debieran repercutirse o de cantidades que debiesen retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso fuese reiterativa y pudiera acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria autoliquidada. Pretende así la Ley 7/2012 atajar una conducta que se juzga elusiva, consistente en la presentación de declaraciones con la inclusión de las cuotas correctas, pero sin realizar el pertinente ingreso, evitando con ello la posible declaración de responsabilidad en los administradores que nacería de la falta de presentación, al ser una conducta claramente sancionable, lo que podría dar lugar a las responsabilidades previstas en los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT.

Esta es una medida a la que en principio nada debiera objetarse, pues se trata de entorpecer las posibles maquinaciones de incumplidores contumaces. Pueden, no obstante, formularse algunas observaciones al respecto, pues la previsión normativa comportará con toda seguridad un efecto perverso: sabedores de la nueva regulación, se trasladará la responsabilidad nuevamente hacia los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT, es decir, se dejarán de declarar las cuotas que no puedan ingresarse y simplemente se esperará a una futura e hipotética actuación de la Administración. Esto dificultará aún más la gestión administrativa, pues se deberá liquidar antes de poder exigir la deuda a la sociedad y, en su caso, de poder declarar la responsabilidad al administrador, dilatando en el tiempo la obtención de los fondos públicos. Piénsese que no es lo mismo que el 20 de abril de un determinado año se conozca que no se han ingresado las retenciones correspondientes al primer trimestre y se comience la actuación recaudatoria, a que no se presente siquiera la declaración correcta en dicho trimestre, cuya comprobación no se inicia normalmente antes de la presentación del resumen anual, es decir, en enero del año siguiente, con el riesgo adicional de que hasta que no se empiecen a declarar las percepciones retenidas por los trabajadores y que no han sido declaradas, no se inicie el procedimiento de comprobación, añadiendo por otro lado molestias a esos trabajadores que verán comprobadas sus declaraciones al no haberles imputado las correspondientes retenciones su retenedor (y además, perdiendo también la información sobre el importe de sus retribuciones, al no presentarse tampoco la declaración informativa anual), siguiéndose luego numerosos procedimientos de comprobación (retenedor, según corresponde, y retenidos, sufridores del incumplimiento de aquel). En fin, nótese que esta solución puede aca-

rear graves problemas imprevistos y unos considerables costes indirectos para la Administración, para los contribuyentes y, por añadidura, para los profesionales de la asesoría fiscal. También es preocupante, desde nuestro punto de vista, el uso de conceptos indeterminados o definidos con tan laxa amplitud, además de un llamativo y alarmante escaso conocimiento del mundo empresarial.

Afortunadamente no todo es negativo, pues la Ley 7/2012 corrige las iniciales previsiones del anteproyecto de ley, donde se señalaba la necesidad de que la presentación debiera ser reiterativa, aunque luego no se concretara el número de autoliquidaciones, ni en qué periodo o periodos temporales debían acumularse tales presentaciones para determinar la concurrencia de dicha reiteración. En este sentido, la Ley 7/2012 entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hubiesen presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiera formalizado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la misma hubiese sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

## V. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 65 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica el apartado 2 del artículo 65 de la LGT, introduciendo en materia de aplazamientos y fraccionamientos del pago dos novedades: la primera consiste en eliminar, en caso de concurso, la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias que tengan la consideración de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación mercantil; la segunda, en aclarar que procederá la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, no solo en el supuesto anterior, sino en los casos de efectos timbrados, retenciones e ingresos a cuenta.

Entendemos la creciente preocupación que tiene la Administración con los concursos, fuente de constantes problemas y limitaciones al cobro, pero quizá se peca otra vez por exceso. El tratamiento que se pretende dar a los créditos contra la masa los hace de la peor condición posible en aplazamientos y fraccionamientos, equiparados únicamente a las deudas cuya exacción se materializa mediante efectos timbrados (muy residuales y además justificadamente inaplazables). Hubiera sido más razonable por ello mantener para estos créditos contra la masa un estatuto equiparado al de las deudas por tributos retenidos e ingresos a cuenta, aplazables únicamente bajo determinadas o tasadas condiciones.

## VI. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 67 DE LA LGT

Respecto al cómputo de los plazos de prescripción, la Ley 7/2012 modifica el apartado 2 del artículo 67 de la LGT, particularizando que, en aquellos casos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concorra con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal, dicho plazo prescriptivo se inicie a partir del momento en que tenga lugar el hecho, y no cuando termine el plazo voluntario de pago del deudor principal, como sucede con carácter general. Esta modificación aclara el texto precedente, acomodándose a la teoría de la llamada «actio nata», muy asentada en nuestra jurisprudencia,

por lo que no puede oponerse reparo alguno, más allá de las distintas valoraciones que merezcan desde el punto de vista doctrinal o teórico otras soluciones.

## VII. MODIFICACIONES OPERADAS EN EL ARTÍCULO 68 DE LA LGT

Por lo que atiene a la interrupción de los plazos de prescripción, tres son las variaciones que opera la Ley 7/2012, modificando los apartados 1, 7 y 8 del artículo 68 de la LGT. En primer lugar, la interrupción de la prescripción surte efectos aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta, como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario (esta situación suele ser frecuente en impuestos incompatibles como, por ejemplo, IVA-ITP). En segundo lugar, se modifica el momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso del deudor, que se fija en el momento en que adquiere firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiera aprobado un convenio concursal, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo, y para las deudas tributarias sometidas a dicho convenio, el plazo principiará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Por último, se clarifican los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso u otras causas legales, señalándose que causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago (ya sean otros responsables o el propio deudor principal), sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan. De esta manera, la Ley 7/2012 incide en que las actuaciones interrumpirán la prescripción aunque la acción se dirija inicialmente contra una obligación tributaria distinta, como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. Lo que se pretende con ello es que en aquellos casos en los que, conforme a la declaración presentada, se inicien actuaciones de comprobación por un tributo y se compruebe que realmente el procedente era otro distinto, la iniciación de las actuaciones originales, tengan virtualidad interruptiva de la prescripción del tributo que finalmente acabe siendo aplicable. En la mente del legislador, aunque no quede plasmada en la letra de la norma, se está pensando en las actuaciones entre tributos incompatibles entre sí, fundamentalmente IVA vs. TPO, aunque también existen otras incompatibilidades como IRPF o IS vs. IRNR.

Tal modificación implica una verdadera burla a la seguridad jurídica, a la jurisprudencia e incluso a la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos, que se habían pronunciado reiteradamente en sentido contrario. No es menester que insistamos en que es una garantía esencial de los contribuyentes conocer, al inicio de los procedimientos, el alcance de estos. La posibilidad de que una citación para comprobar IVA pueda acabar con una liquidación de TPO, ataca en su misma línea de flotación esta secular garantía. Deben además reseñarse otros problemas de carácter técnico, como la existencia de competencia en órganos distintos: TPO se encuentra cedido a las comunidades autónomas, mientras que el IVA es un tributo cuya gestión es exclusivamente estatal, por lo que es otra Administración la que debe comprobar; o la separación entre las personas que son sujetos pasivos de cada tributo y que, en consecuencia, deben ser destinatarios de los procedimientos: en IVA es sujeto pasivo, con carácter general, el transmitente, mientras que en TPO el sujeto pasivo es el adquirente. En fin, esta primera modificación del artículo 68 de la

LGT, introducida por la Ley 7/2012, no parece correcta ni técnica ni filosóficamente, ni tampoco resulta respetuosa con las mínimas garantías de los contribuyentes, por lo que, más que una medida contra el fraude fiscal, supone un verdadero atropello a la seguridad jurídica de los ciudadanos y a las conclusiones alcanzadas por los Tribunales de Justicia<sup>34</sup>. Por otra parte, está por ver si esta modificación surtirá algún efecto en lo favorable al contribuyente, es decir, en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías cuando dicho ingreso indebido lo fuere como consecuencia de la aplicación del mismo supuesto de hecho, es decir, relativo a tributos incompatibles entre sí y que según la LGT comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál sea el tributo procedente; una previsión genérica que tropieza con el obstáculo de que ambos tributos estarán gestionados por Administraciones tributarias diferentes cuyas decisiones no son respectivamente vinculantes, más allá de la intervención de los órganos de coordinación (cuyas decisiones tampoco y en ningún caso son ejecutivas) a que aluden los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009, de 19 de diciembre, reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común (Consejo superior y Consejos territoriales para la dirección y coordinación de la Gestión tributaria). Lo lógico hubiera sido que la Ley 7/2012 hubiera previsto esta circunstancia, pero lo cierto es que no lo ha hecho, limitándose a incidir sobre el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y soslayando el paralelo derecho de los obligados tributarios a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, de ingresos indebidos o del reembolso de las garantías. Quizás, y con algo de suerte, una aplicación ponderada de los principios generales del Derecho aconseje a la jurisprudencia en el futuro el necesario reequilibrio de una situación tan evidente como esta.

También merece un duro reproche la modificación operada en el apartado 8 del artículo 68 de la LGT, por la que se establece que la suspensión del plazo de prescripción de la acción de cobro, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan. De nuevo se pretende aquí acabar con garantías básicas e inveteradas de los contribuyentes. Resulta evidente que el concurso del deudor o de un responsable, en nada afecta a los demás que, por otra parte, ni tan siquiera tienen por qué conocer esta circunstancia. Así, conectar indiscriminadamente estos hechos atenta a la seguridad jurídica básica a la que trata de servir la prescripción, causando además una grave indefensión al deudor o responsable, que se verá afectado por esta causa de interrupción de la prescripción, sin que pueda dirigir con un mínimo de garantías su defensa jurídica, al desconocer totalmente todas las circunstancias que afectan a dicho procedimiento y si la causa invocada por la Administración realmente concurre y cuáles son sus límites específicos.

<sup>34</sup> En tal sentido, *vid.* SSTs de 24 de mayo de 2012 (NFJ048043) o de 7 de julio de 2011 (NFJ043861), así como SAN de 29 de octubre de 2009 (NFJ036597) y STSJ de Galicia de 10 de marzo de 2012. Particularmente llamativa es la STS de 20 de diciembre de 2009 (NFJ037568), relativa a un problema de transparencia fiscal, pues tratándose de dos procedimientos y tributos distintos (IS por la entidad transparente e IRPF por los socios), las actuaciones surgidas en uno de los procedimientos no interrumpió el plazo de prescripción del otro.

## VIII. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 81 DE LA LGT

En lo referente a las medidas cautelares, la principal novedad introducida por la Ley 7/2012 en la modificación de los apartados 5 y 8 del artículo 81 de la LGT, consiste en permitir su adopción en cualquier momento del procedimiento, cuando se estime, en su caso, la concurrencia de los presupuestos establecidos en la norma para ello (hasta ahora solamente se podían adoptar dichas medidas tras la oportuna comunicación de la propuesta de liquidación). Además, también se permite al órgano competente de la Administración Tributaria adoptar medidas cautelares en los procesos penales de delito contra la Hacienda Pública («si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales») y se determinan las personas a quienes podrán dirigirse aquellas («contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal») y en caso de ser adoptadas, la necesidad de su notificación al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, debiéndose mantener hasta que este último adopte la decisión precedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento. Por último, en los procesos por delito contra la Hacienda Pública se atribuye a los órganos de recaudación de la AEAT competencias para realizar investigaciones sobre el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, sin perjuicio de la posibilidad de que el Juez decida la práctica de otras medidas (disp. adic. decimonovena, introducida en la LGT por la Ley 7/2012).

Independientemente de cuál sea el juicio que merezcan dichas medidas cautelares, debemos destacar precisamente eso, su carácter preventivo o de garantía meramente prospectiva del crédito tributario. Así, su demora, es decir, la imposibilidad de adoptarlas hasta el momento mismo de la propuesta de resolución, parecía de todo punto lógica, pues antes había de constatarse la existencia de una deuda concreta pendiente de pago y de importe cuantificable para que la medida fuese proporcionada a la suma que se pretendía asegurar con la cautela. Las medidas cautelares constituyen el ámbito en el que, probablemente más difícil resulta hallar una adecuada combinación entre la aspiración a una tutela judicial efectiva encarnada en el adecuado respeto a los derechos y garantías del contribuyente y la eficacia del procedimiento administrativo desde el punto de vista liquidativo y recaudatorio<sup>35</sup>. Su adopción siempre comporta una decisión bajo la rémora de la in-

<sup>35</sup> La relación entre la tutela cautelar y la propia tutela judicial efectiva resulta incuestionable, aunque siempre de perfiles borrosos y de difícil concreción. *Vid.* al respecto, GONZÁLEZ NAVARRO, F.: «El procedimiento administrativo en las corporaciones locales», *Tratado de Derecho Municipal*, I, (dir. Santiago MUÑOZ MACHADO), 2.ª ed. Civitas, Madrid, 2003; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares*, Civitas, Madrid, 1992 y de este mismo autor «La nueva doctrina sobre medidas cautelares. La recepción del principio "fumus boni iuris" (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general», *REDA*, n.º 69, 1991, pág. 67 y ss.; MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*, Bosch, Barcelona, 2000; BARCELONA LLOP, J.: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, Capítulo III; REBOLLO PUIG, M.: «Medidas provisionales en el procedimiento administrativo», en AA. VV.: *La protección jurídica*

certidumbre jurídica, al asumirse un doble e inevitable riesgo: o bien que se adopte una decisión que, a la postre, carezca de la legitimidad del derecho cuya efectividad se trataba de asegurar (la liquidación tributaria) o bien que deje de adoptarse y se malogre la solidaridad que el cobro del tributo comporta como concreción del deber de contribuir. Y todo ello con el agravante de que la decisión sobre su adopción o no, debe tomarse tras una evaluación rápida y sumaria, pues la tutela cautelar siempre está adornada por las notas de celeridad y simplicidad. Precisamente por ello, porque la adopción de toda medida cautelar exige en cada caso concreto una delicada y pronta operación de cálculo presidida por la incertidumbre jurídica en la que la Administración debe ponderar variables individuales y colectivas que no se dejan encerrar fácilmente en esquemas abstractos, es este un terreno particularmente refractario a soluciones apriorísticas tan extremadamente flexibles como las que adopta la Ley 7/2012. No basta la simple existencia del procedimiento administrativo para que la adopción de la medida pueda realizarse, sino que es indispensable que el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable, y además con una probabilidad cualificada. Es evidente que para la adopción de la medida cautelar no es necesario que se justifique la existencia indiscutible de la situación cautelada, pero no es suficiente tampoco que pueda adoptarse siempre y en todo caso, pues esta ha de aparecer como muy probable desde el punto de vista fáctico y jurídico.

Además, la medida cautelar, por mero imperativo constitucional (art. 24), debe ser razonable, es decir, idónea para proteger el interés general y necesaria en el sentido de que no exista ninguna otra que siendo igualmente eficaz para proteger dicho interés general resulte menos onerosa para el contribuyente. Pero también ha de ser proporcionada al ponderar los daños que la medida evita y los que causa, pues como señala la STC 108/1984, de 26 de noviembre, «una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar»<sup>36</sup>. Y todo ello porque la

---

*del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional), Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez, I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 659 y ss.; PONS CÁNOVAS, F.: Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo sancionador, Marcial Pons, Madrid, 2001; GIL IBÁÑEZ, J. L.: Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Una visión práctica, Colex, Madrid, 2001; CALONGE VELÁZQUEZ, A.: Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo, Comares, Granada, 2007.*

<sup>36</sup> Vid. en este sentido, las SSTC 4/1988, de 21 de enero; 141/1988, de 12 de julio (NFJ000431); 166/2003, de 29 de septiembre (NCJ041935). La STC 198/2003, de 10 de noviembre (NCJ042295), constituye un buen ejemplo de esta doctrina, al señalar que: «en definitiva, tendremos que determinar si la medida restrictiva de derechos fundamentales supera las exigencias del juicio de proporcionalidad, debiendo comprobarse si contribuye a conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si además es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito (juicio de necesidad); y finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más ventajas o beneficios para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto, lo que constituye el juicio de proporcionalidad en sentido estricto». En el mismo sentido, el ATC 187/1996, de 9 de julio, insiste en que las medidas cautelares que afecten o puedan afectar a derechos fundamentales han de ser adoptadas por «resolución fundada en Derecho que, cuando no es reglada, debe basarse en un juicio de racionalidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes (pues) toda medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar». Y todo ello a pesar de que el TC ha sido bastante oscuro respecto del derecho a la tutela cautelar, tanto en lo relativo a su propia existencia, cuanto a su estándar de protección, siempre reticente a extraer las consecuencias que se derivan del artículo 24 de la CE para la efectividad de la tutela. Así, por ejemplo, la STC 142/2002, de 17 de junio (NCJ049686), afirmará que «respecto de los límites de nuestro análisis en sede constitucional, hemos sostenido que al Tribunal Constitucional le corresponde únicamente el control externo de que la adopción o mantenimiento de la medida ha sido realizada de forma fundada, razonada, completa y acorde con los fines de la institución. A la jurisdicción ordinaria correspondería en exclusiva determinar en cada caso la concurrencia y valoración de los antecedentes fácticos justificativos de la medida cautelar». En análogo sentido, la STC

medida cautelar puede causar daños irreparables en la esfera jurídica del contribuyente, a pesar de que la Administración sostenga que tal hecho nunca se produciría, al poderse indemnizar con dinero cualquier perjuicio causado. No es en modo alguno cierto. Los daños irreparables pueden producirse y son lesiones que el sistema de responsabilidad puede indemnizar con dinero solo por sustitución y de muy difícil evaluación económica, pues al fin y al cabo, la indemnización pecuniaria tan solo representa una reparación imperfecta.

Tal como regula esta cuestión la Ley 7/2012, todo lo anterior queda en serio peligro, pues el propio juego de la responsabilidad y de la caución hará que se recurra indiscriminadamente a la medida cautelar, sin mayor control que la mera decisión subjetiva del órgano encargado de adoptarla y antes incluso de que pueda calibrarse su proporcionalidad (lo que exigiría ponderar los daños esperados que podrían sufrir tanto el interés general como el particular del contribuyente en el caso concreto) e idoneidad, lo que resulta criticable no solo desde un punto de vista constitucional, sino también económico<sup>37</sup>.

Me permito insistir en que con anterioridad a la adopción de la medida cautelar deben concurrir unos requisitos previos de manera inexcusable: el *fumus boni iuris* u olor de buen derecho y el *periculum in mora* o riesgo de que la situación devenga irreversible. El *fumus boni iuris* equivale a la apariencia de derecho e implica que la situación que se pretende tutelar con la medida correspondiente tiene visos de ser la más justa conforme a Derecho, siempre que resulte acreditada por pruebas suficientes de su oportunidad o bondad<sup>38</sup>. El *periculum in mora* hace referencia al fundamento mismo de la medida a adoptar, pues si no hay serios riesgos de que el transcurso del tiempo pueda influir sobre la eficacia de una determinada actuación (el peligro de la demora), esta no debe asegurarse anticipando provisionalmente los efectos de la futura decisión definitiva<sup>39</sup>. Efectivamente, la causa principal que motiva o recomienda la adopción de las medidas cautelares es la de asegurar el cobro de la deuda tributaria ante la existencia de indicios racionales que frustren, impidan o dificulten gravemente la exacción del tributo. Ello se concreta, a su vez, en dos circunstancias, la primera, de índole subjetivo, es la creencia por parte del órgano competente de que el cobro se va a ver imposibilitado, la segunda, de naturaleza objetiva, se resuelve en una serie de actos que tiendan a ocultar,

---

29/2001, de 29 de enero (NCJ049686). Tampoco hay que olvidar un precedente importante marcado por la STC 237/1991, de 12 de diciembre, respecto de la denegación de una medida de suspensión de la liquidación de un impuesto, en el que el TC constató que efectivamente, según alegaba el recurrente en amparo, el TS al resolver sobre la medida cautelar, no había tenido en cuenta las alegaciones del recurrente porque pensó que no las había formulado. Pues bien, ni siquiera así el Alto Tribunal llegó a considerar que se hubiera violado el derecho a una tutela judicial efectiva, limitándose a afirmar que una vulneración de dicho derecho únicamente podía proceder respecto de la decisión sobre el fondo del asunto y no de una decisión sobre medidas cautelares (*Vid.* asimismo ATC 63/1993, de 25 de febrero y STC 218/1994, de 18 de julio).

<sup>37</sup> CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 53 y ss.

<sup>38</sup> *Vid.* al respecto JIMÉNEZ PLAZA, C.: *El fumus boni iuris: Un análisis jurisprudencial*, Iustel, Madrid, 2005.

<sup>39</sup> Como señala CHINCHILLA MARÍN, C., *op. ult. cit.*, pág. 43, siguiendo a CALAMANDREI, el *periculum in mora* implica un juicio de certeza –y no simplemente de probabilidad– que debe llevar al convencimiento administrativo de que el peligro no es solo aparente o posible, sino real, por lo que resulta necesario que el funcionario encargado de la adopción de la medida cautelar pruebe que los daños que la justifican son reales y de imposible o difícil reparación.

gravar o disponer los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. La doctrina confirma la necesidad de apoyarse en la doctrina y jurisprudencia procesal para conocer con precisión el momento en el que se producen los meritados indicios racionales<sup>40</sup>. En tal sentido, y según criterio de la Fiscalía del TS (Memoria de 1999) el indicio racional equivale a «fundada sospecha, producto de un raciocinio lógico, serio y desapasionado», lo que significa, en línea con la más moderna doctrina del TC, que el funcionario habrá de apoyarse en datos de valor fáctico que «representando más que una posibilidad y menos que una certeza, supongan la probabilidad de su existencia» (ATC 173/84 y ATC 289/84, en el mismo sentido, las SSTs de 28 de febrero de 1995, de 25 de junio de 1990 y de 18 de septiembre de 1992). También ha insistido la doctrina firmemente sobre el hecho de que tales indicios racionales no pueden ser meramente subjetivos ni consistir en sospechas infundadas y mucho menos bastarían meras apreciaciones o valoraciones particulares de la Administración Tributaria<sup>41</sup>.

Por lo tanto, el primer presupuesto que debe darse inexcusablemente para que pueda acordarse la adopción de una medida cautelar en el ámbito tributario es que el afectado realice actos tendentes a la distracción, ocultación, gravamen o disposición de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. La observancia de este requisito material es fundamental a la hora de analizar la legalidad de la medida cautelar adoptada. Y precisamente las situaciones jurídicas a las que dan lugar este tipo de conductas se desarrollan en los ámbitos del Derecho Civil y Penal, identificándose respectivamente con las figuras de los actos realizados en fraude de acreedores (art. 643.2 CC –donaciones en fraude de acreedores–; art. 1.111 CC –acción pauliana o revocatoria a ejercitar por los acreedores cuando el deudor haya realizado actos en fraude de su derecho–; art. 1.291.3 CC –acción rescisoria de los contratos realizados en fraude de acreedores–; art. 1.297 CC –presunciones de contratos realizados en fraude de acreedores–; art. 1.317 CC –inoperancia de las modificaciones del régimen económico-matrimonial frente a derechos ya adquiridos por terceros–) y de uno de los tipos del delito de insolvencia punible que regula el artículo 257 del Código Penal.

Nótese que con la nueva regulación y pese a que formalmente se mantiene la necesidad de que el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora* se mantengan, resultará mucho más fácil para la Administración la adopción de la medida cautelar, al desdibujarse la necesidad de probar debidamente los actos del deudor tendentes a alcanzar la situación de insolvencia en perjuicio de la Hacienda Pública y al desplazarse de alguna manera –como consecuencia del cambio normativo– la carga de la prueba, por cuanto que ante el procedimiento iniciado y la posible deuda derivada del expediente administrativo, resultarán ya de alguna forma acreditadas *ope legis* tanto la apariencia de buen derecho a favor de la Administración, como el *periculum in mora* justificativo de la medida cautelar, así como el carácter proporcionado de la misma. Y todo ello con menoscabo evidente de la fuerza expansiva del artículo 24 de la CE y su eficacia contra toda irrazonable supervaloración de los pri-

<sup>40</sup> Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, pág. 81.

<sup>41</sup> GARCÍA LUIS, T. en AA. VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, junto CHECA GONZÁLEZ, C., MERINO JARA, I. y MORENO FERNÁNDEZ, J. I., Lex Nova Valladolid, 1996, pág. 508; PEÑA ALONSO, J. L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 178.

vilegios administrativos como el de presunción de validez de los actos de la Administración. Nótese además que esa garantía constitucional debería afianzar no solo los derechos del contribuyente, sino también el principio general del Derecho Comunitario conforme al cual «la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene razón» [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 19 de julio de 1990, caso FACTORTAME)].

Creo además que esta regulación resulta desproporcionada, oponiéndose frontalmente a la doctrina del TC. En tal sentido, la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467) (FJ 7.º), afirma que el principio de proporcionalidad es inherente al valor justicia y muy cercano a la igualdad y se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el artículo 9 de la CE. Incluso con anterioridad (STC 108/1984, de 26 de noviembre) el Alto Tribunal había reconocido la sustantividad del principio como medida y límite sustancial de la actividad de la Administración a la hora de ejercer la potestad cautelar, aceptando la constitucionalidad de las medidas cautelares, «siempre que se adopten por resolución fundada en Derecho que, cuando no es reglada, ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y de las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso». Y en el ámbito estrictamente tributario, la STC 76/1990 (NFJ000802) expresa que no basta con que sea constitucionalmente lícito el fin que una medida se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de la actuación administrativa, sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido, superen un juicio de proporcionalidad, evitando así resultados especialmente gravosos o desmedidos. Igualmente, la STS de 18 de junio de 1992 exige la existencia de proporcionalidad «que se constituye en un criterio rector unido indisolublemente a la justicia».

Como señalara la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ004834), «corresponde al órgano de recaudación probar que concurren elementos de hecho suficientes para la adopción de dichas medidas, hechos que habrán de quedar suficientemente acreditados en el acuerdo que al respecto se adopte, tanto en lo referente a la posible imputación de la responsabilidad como en lo relativo a las actuaciones supuestamente encaminadas a eludir dicha responsabilidad... Por lo que hace a las posibles actuaciones del administrador de las que pudiera inducir el órgano de recaudación el peligro para los intereses del Tesoro Público, el acuerdo impugnado no acredita la concurrencia de esta circunstancia, sino que se limita a señalar la existencia de «elementos de juicio suficientes que hacen peligrar los intereses del Tesoro Público», sin que ni del acuerdo impugnado ni del propio expediente administrativo pueda deducirse razonablemente cuáles son dichos elementos de juicio. Y es que el peligro para los intereses del Tesoro que justifica la adopción de medidas cautelares ha de limitarse al ocasionado por las actuaciones del llamado a responder de la deuda tendentes a evitar la efectividad de dicha acción derivatoria si esta llegara a ejercitarse, por lo que habrán de ser en todo caso actuaciones encaminadas a ocultar o gravar su propio patrimonio en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública, sin que pueda reconducirse al genérico riesgo de insolvencia del deudor principal, situación para la que el ordenamiento ofrece otras soluciones».

Con las previsiones contenidas en la Ley 7/2012 aunque el Legislador parece querer seguir cumpliendo formalmente estas garantías mínimas, se logra justo el efecto contrario, pues la adopción de la medida cautelar se desliga de cualquier momento preciso de la fase liquidativa y se deja al arbitrio del funcionario de turno el instante concreto de su adopción. Demos la vuelta a este argumento: si ya se ha acreditado que existe una posible deuda cuyo ingreso está en riesgo y la medida es proporcionada al importe de ese débito que tiene en mente el actuario, ¿por qué no se dicta directamente la propuesta de liquidación en la que se constate esa deuda y se fije su importe? Digámoslo con la claridad que requiere la cuestión. Esta previsión normativa es, sin duda, más propia de un Estado totalitario que de un Estado de Derecho, pues al final se traduce en que la Administración podrá embargar (ya sabemos que, eso sí, cautelarmente) bienes y derechos sin que se conozca ni de qué deuda cree la Administración que procede ese crédito, ni tan siquiera cuál es su importe aproximado (¿y pretende alguien que luego nos quejemos de la falta de seguridad jurídica que han sufrido últimamente las inversiones españolas en Argentina o Bolivia?). Nótese además que en dicha desproporción puede residenciarse su tacha u objeción fundamental, pues el TJUE ya advierte que la desproporción ínsita en una difusa cláusula antifraude vulnera la normativa comunitaria, toda vez que «el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, exige que los actos de las instituciones comunitarias no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a las menos onerosas y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos»<sup>42</sup>.

Por otro lado, la Ley 7/2012 modifica asimismo el apartado 8 del artículo 81 de la LGT, posibilitando que la Administración adopte medidas cautelares de cualquier tipo (hasta ahora solo se trataba de retención de devoluciones y pagos) tras la presentación de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, incluyendo también los casos en los que la denuncia no proceda de una previa actuación de la Inspección Tributaria, y permitiendo dirigir las medidas cautelares en relación con cualquiera de los mencionados o incluidos en la querrela. Esto último no corrige, sino que exagera hasta límites intolerables, la principal crítica de este precepto: supone una genuina invasión de las competencias judiciales por parte de la Administración. Si la cuestión tributaria ya se ha judicializado al remitirse el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, lo lógico es que la medida cautelar se decida por el Juez Instructor que está conociendo del asunto y no por el órgano administrativo, que debería limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional. A nuestro juicio, la modificación operada en este apartado 8 del artículo 68 nunca debería haber visto la luz.

<sup>42</sup> SSTJUE de 5 de octubre de 1994, asunto Crispoltoni, C-133/93 y C-362/93; 13 de mayo de 1997, asunto Alemania/Parlamento y Consejo, C-233/94, y 21 de abril de 2005, asunto Finanzamt Bergisch/He C-25/03 (NFJ019489). También es el caso de la STJUE de 9 de junio de 1992, asunto C-131/91 (NFJ001824), K Line Air Service Europe BV contra Eulaerts NV y el estado belga, en la que el Tribunal de Luxemburgo, argumentando el respeto al principio de proporcionalidad, se niega a aceptar que, en aras de la lucha contra el fraude o la evasión fiscal, pueda dictarse una norma nacional que modifique la base imponible del impuesto hasta el punto de prescindir completamente del precio mínimo acordado por las partes.

Resta por último referirse a una cuestión no precisamente menor, cual es la atinente a la posibilidad de que la reforma operada por la Ley 7/2012 permita la adopción de las llamadas medidas cautelares provisionales. En general, las medidas cautelares han de adoptarse en el seno de un procedimiento válidamente iniciado, por lo que no cabe su adopción con anterioridad a dicho inicio. Esto equivale a decir que la LGT impide la adopción de las llamadas medidas cautelares provisionales, que son las que pueden acordarse antes incluso del inicio del propio procedimiento, pese a que las mismas están más que consolidadas en la moderna doctrina sobre tutela cautelar y han tenido acogida en nuestra legislación procesal y administrativa. Así, por ejemplo, el artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) permite la adopción de medidas de aseguramiento de pruebas con anterioridad al inicio mismo del proceso y lo mismo hace el artículo 72 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) para el procedimiento administrativo<sup>43</sup>. Ahora bien, siendo eso así, ¿podría invocar la AEAT la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 para la adopción de esas medidas provisionales, ex artículo 7 de la LGT? La respuesta hasta ahora era absolutamente negativa, porque la Ley 30/1992 se remitía a los supuestos previstos en las leyes y la LGT no contemplaba dicha posibilidad. Desde luego, el RAT tampoco puede salvar dicha laguna, en la medida en que la propia Ley 30/1992 ha congelado el rango, exigiendo norma legal para permitir la adopción de esas medidas cautelares provisionales, vedando con ello su establecimiento por un simple reglamento. Dicho de otra manera, habiendo guardado silencio al respecto la LGT hasta ahora, no cabría la medida provisional, salvo que se entendiese que la Ley 7/2012 ha reformado aquella en tal sentido. No lo creemos, atendido el tenor literal de los preceptos reformados que siguen hablando de las medidas cautelares adoptadas «durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos», excluyendo así expresamente cualquier fase anticipada a los mismos. No obstante lo cual, para tener absoluta certeza al respecto, habremos de esperar a la interpretación que realicen los Tribunales de Justicia en el futuro de los cambios normativos operados.

## IX. MODIFICACIÓN EN EL ARTÍCULO 170 DE LA LGT

Mediante esta modificación operada en el apartado 6 del artículo 170 de la LGT, la Ley 7/2012 permite a la Administración Tributaria la adopción de medidas encaminadas a la prohibición de disposición sobre aquellos inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones se hubieran embargado al obligado tributario y este ejerciese el control efectivo (total o parcial, directo o indirecto) sobre la sociedad titular de los inmuebles y aunque no estuviese obligado a formular cuentas anuales. En tal supuesto, la sociedad afectada por esa prohibición de enajenar solo podría alegar, en caso de recurrirla, la falta de los requisitos exigidos para su adopción.

<sup>43</sup> LÓPEZ ÁLVAREZ, E.: «La regulación de las medidas cautelares o provisionales. En particular sobre el régimen de las llamadas medidas provisionales», en AA. VV.: *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*, Pascual SALA SÁNCHEZ (coordinador), Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, las define como «aquellas medidas cautelares que pueden adoptarse antes de la iniciación del procedimiento correspondiente, en el lapso de tiempo que transcurre entre la noticia del supuesto de hecho que determinará la incoación del procedimiento y su efectiva iniciación».

Esta medida ha de alzarse cuando se extinga el embargo de las acciones o participaciones pertenecientes al sujeto pasivo por cualquier causa, a la par que la Administración puede levantar la prohibición de disposición cuando su mantenimiento ocasionara perjuicios de difícil o imposible reparación, siempre que la sociedad los acredite debidamente. De esta forma, la Ley 7/2012 permite a la Administración Tributaria acordar la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubiesen embargado acciones o participaciones que representen más de la mitad de su capital social. De dicha medida se tomará anotación preventiva en el Registro de la Propiedad. Se añade además que el recurso contra la medida de prohibición de disponer, solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permitan su adopción.

Bajo el amplio y confortable paraguas de la lucha contra el fraude fiscal (un objetivo que todos compartimos) se ha perpetrado otro desmán jurídico. Y ello por varias razones. En primer lugar, se trata de una medida cautelar extralimitada, en la que al no existir todavía procedimiento en relación con la sociedad, se permite sin más garantía su adopción. Ni tan siquiera se preocupa el legislador de incluir la más mínima mención procedimental a quién, cuándo o cómo debe adoptarse, a quién se debe notificar, etc. En segundo término, con esta facultad se está haciendo penar al socio minoritario de la sociedad, que puede ver seriamente perjudicadas sus opciones no solo de celebrar negocios provechosos, sino también de poder enajenar sus propias acciones. ¿Qué compensación percibe por esta limitación? Ninguna, ya lo sabemos, solo cargas por algo en lo que puede no haber tenido ni arte ni parte. Finalmente, se limita indebidamente la posibilidad de recurrir. Como acabamos de ver, esta decisión se pretende proyectar sobre la sociedad, pero también sobre los socios minoritarios que no tienen ninguna razón para soportar ese perjuicio. ¿Por qué motivo se les impide hacer todo lo que proceda en defensa de sus derechos e intereses? Limitar la facultad de defensa a terceros que se ven afectados por una decisión relacionada con ellos es, si no abiertamente inconstitucional, desde luego muy poco respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

## **X. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 171 DE LA LGT**

Esta modificación, introducida por la Ley 7/2012 sobre el apartado 1 del artículo 171 de la LGT, permite la extensión del embargo (sin necesidad de identificación previa en la propia diligencia de embargo) al resto de bienes o derechos de que disponga la persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración Tributaria ordenante de la traba (anteriormente se limitaba la extensión del embargo de los bienes o derechos a los existentes en una oficina determinada de una entidad de crédito). Por lo tanto, se pretende que la extensión de la diligencia de embargo de bienes y derechos en entidades de crédito, que actualmente se circunscribe a la traba de aquellos obrantes en la oficina donde aquella se presente, se extienda también a los bienes y derechos existentes en todas las demás oficinas de la entidad en el ámbito territorial de competencia de la Administración actuante. No es que queramos ponernos en la posición del deudor para tratar de blindar sus derechos en perjuicio de la Hacienda Pública, pero debemos destacar que la previsión legislativa supera con creces lo que resulta lógico

desde el punto de vista de la necesaria concreción del acto administrativo. Me explico. La entidad que desatienda una orden de embargo, incurrirá en la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 de la LGT. Ampliando el alcance de la orden de embargo se complica indudablemente la gestión para las entidades de crédito, obligando a una serie de comprobaciones y verificaciones nada fáciles y con posibles errores ante la existencia de múltiples productos financieros y un ingente número de oficinas, algunas de las cuales, por su dimensión, no están tan versadas en la gestión de esos productos. Además, esta verificación de bienes y derechos es mucho más que una mera consulta de una pantalla de ordenador, como simplemente parece considerar el Legislador. Es más, los procedimientos de gestión interna de las Entidades bancarias imponen que las órdenes de embargo recibidas en una oficina no puedan suponer, de forma inmediata, la retención de un bien o derecho existente pero situado en una oficina distinta. Lo que apuntamos debería resultar fácil de comprender para los órganos administrativos, reacios a la atención de contribuyentes que quieran realizar cualquier gestión administrativa o resolver cualquier problema en una Administración de la AEAT que no les corresponda por razón de su domicilio. Resulta ilógico, por tanto y bajo tales premisas, que se permita este alcance de la diligencia de embargo, con el corolario de una posible responsabilidad para la entidad financiera que recibe la orden de traba. Por otro lado, la Administración puede satisfacer cumplidamente los intereses públicos requiriendo información sobre bienes y derechos del deudor a una entidad financiera determinada para, acto seguido, dirigir la diligencia de embargo concreta sobre la oficina correspondiente donde ya obran aquellos previamente identificados.

## XI. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 174 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica el apartado 5 del artículo 174 de la LGT, de manera que en los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 42.2 de la LGT (colaboradores en la ocultación de bienes, etc.), la interposición de recursos o reclamaciones contra el acuerdo de derivación de responsabilidad no supondrá la suspensión automática de las sanciones previstas en el artículo 212.3 de la LGT. En la medida en que esta modificación entronca con la facultad de impugnación de las sanciones incluidas en un acto declarativo de responsabilidad que se examina al estudiar la modificación operada en el artículo 212 de la LGT, nos remitimos a las observaciones que se vierten al respecto.

## XII. MODIFICACIONES DEL ARTÍCULO 199 DE LA LGT

Como era previsible, la Ley 7/2012 ha supuesto el reforzamiento de las potestades sancionadoras de la Administración mediante la modificación de los apartados 1, 2, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT. Además de la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información, se crea dentro de la regulación de la infracción anterior un nuevo tipo de infracción tributaria grave, consistente en presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, sin atenerse a las obligaciones de for-

malización telemática en aquellos casos en que sea obligatorio hacerlo. En tal sentido, se establecen las siguientes sanciones:

- Declaraciones tributarias y autoliquidaciones en general o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras:
  - Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 150 euros.
  - Presentados por medios distintos a los telemáticos, existiendo obligación de hacerlo: 1.500 euros.
- Requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información:
  1. Que no tengan por objeto magnitudes monetarias:
    - Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: no se modifica la sanción respecto a la regulación anterior (200 € dato, sin límite ni máximo ni mínimo).
    - Presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros con un mínimo de 1.500 euros.
  2. Que sí tengan por objeto magnitudes monetarias:
    - Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: no se modifica la sanción ni la graduación respecto a la regulación anterior (sanción: hasta el 2% del volumen de operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 €). Graduación en función de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente respecto del volumen que se debió declarar: porcentaje inferior al 10% (500 €), porcentaje superior al 10% (multa proporcional de 0,5%), al 25% (multa proporcional de 1%), al 50% (multa proporcional de 1,5%) y al 75% (multa proporcional de 2%).
    - Presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 1% de las operaciones declaradas, con un mínimo de 1.500 euros.

Por lo tanto, la Ley 7/2012 establece una infracción específica relativa a la presentación de declaraciones por medios distintos a los telemáticos, cuando se hubiese establecido la obligatoriedad de esta forma de presentación, que se sancionará con una multa fija de 1.500 euros. Igualmente, se contempla como infracción específica la contestación a requerimientos individualizados o de declaraciones informativas en forma distinta a la electrónica –cuando existiere obligación de hacerlo por dichos medios– que se sancionará con multa de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona, cuando la declaración o requerimiento no tenga por

objeto datos monetarios, y con multa del 1 % del importe de las operaciones declaradas en forma diferente a la electrónica, con un mínimo de 250 euros, cuando se refiera a datos económicos.

Resulta significativo que la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de una autoliquidación que no causa perjuicios económicos a la Hacienda Pública se sancione solo con una multa pecuniaria fija de 150 euros, mientras que la conducta consistente en cumplimentar de forma completa, exacta y con datos veraces esa misma autoliquidación pero presentándola equivocadamente en papel, comporte una sanción diez veces superior. La comparación resulta tan desproporcionada que no necesita ulterior comentario. Lo que también resulta paradójico por evidente es que la modificación operada nada tiene que ver con la lucha contra el fraude fiscal, pues no atiende a la obtención de más datos relevantes para una posible liquidación o comprobación, lo único que quiere es subrayar la supremacía de la Administración, que ya no se limita a promover los medios electrónicos, sino que los impone *manu militari* –lo quiera o no el obligado tributario– y, por supuesto, sin miramiento alguno respecto de la disponibilidad de medios suficientes para atender a estas mismas obligaciones. Desde luego que este extremo es sumamente criticable por desproporcionado e incoherente con el espíritu que dice inspirar la reforma operada por la ley. Pero más grave aún es que una vez más se utilice la modificación legislativa para subrayar el criterio último apetecido por la AEAT. No han tenido que ser los órganos jurisdiccionales, sino los temerosos órganos económico-administrativos los que hayan reconocido reiteradamente que no existe incumplimiento en aquellos contribuyentes que presentan declaraciones informativas en papel, en lugar de la forma telemática apetecida por la Administración. No contenta con ello, o quizás por eso mismo, la AEAT impulsa esta modificación, verdadero asalto a los derechos de los ciudadanos, a los que impone no solo informar como es procedente, sino hacerlo en la forma precisa que apetece el solicitante y que traslada el coste administrativo del tratamiento informático de esos datos al sufrido contribuyente. Olvida además esta sanción la tradición jurisprudencial patria que reconoce que no existe falta de declaración en aquel que aporta la documentación requerida, sea para liquidar o para informar, aunque lo haga en modelo y forma distinto del pertinente, pues sustancialmente la obligación se ha visto satisfecha y los datos relevantes obran ya en poder de la Administración.

### XIII. MODIFICACIÓN EN EL ARTÍCULO 203 DE LA LGT

La Ley 7/2012 introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203 de la LGT (lo que comporta la reenumeración de los apartados 7 y 8 siguientes del precepto) por el que se sanciona de forma específica la falta de atención a requerimientos de la Inspección. La modificación, por lo tanto, opera en relación con la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras (no atender requerimientos debidamente notificados; no comparecer, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo señalado; no facilitar el examen de documentos, informes, libros, registros...), incrementando las sanciones a imponer en estos casos. Así:

- Si el incumplimiento lo realizan personas o entidades que no desarrollan actividades económicas, las sanciones serán:

1. 1.000 euros en el primer requerimiento.
  2. 5.000 euros en el segundo requerimiento.
  3. Tras el tercer requerimiento, entre 10.000 y 100.000 euros si el incumplimiento se debe a magnitudes monetarias conocidas o no.
- Si el incumplimiento lo realizan personas o entidades que desarrollan actividades económicas, las sanciones serán:
    1. 3.000 euros en el primer requerimiento.
    2. 15.000 euros en el segundo requerimiento.
    3. Tras el tercer requerimiento, entre 20.000 y 600.000 euros si el incumplimiento se debe a magnitudes monetarias conocidas o no.

No obstante, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, se prevé una reducción del 50% de las cuantías anteriores. Por lo tanto, las multas para las personas que no ejerzan actividades empresariales serán, dependiendo de que se incumpla el primero, segundo o tercero de los requerimientos, de 1.000, 5.000, y de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000, respectivamente, cuando el dato requerido se refiera a magnitudes económicas, y del 0,5% del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000, cuando el dato requerido no se refiera a magnitudes económicas. Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, o al deber de facilitar la entrada en fincas y locales, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2% de la cifra de negocios, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000. Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos o antecedentes, se sancionará, dependiendo de que se incumpla el primero, segundo o tercero de los requerimientos, respectivamente, de 3.000, de 15.000 y de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000, cuando el dato requerido se refiera a magnitudes económicas, y del 1% de la cifra de negocios del sujeto infractor, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000, cuando el dato requerido no se refiera a magnitudes económicas. En todos estos supuestos del apartado 6 del artículo 203 de la LGT, si el obligado tributario inspeccionado acabase dando total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento inspector, cuando este sea anterior a la finalización del propio procedimiento sancionador, el «arrepentimiento» del infractor genera una reducción de la sanción a imponer hasta la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

Poco comentario merece esta modificación después del resumen que acabamos de realizar. No es nada novedoso lo que aquí se ventila. Simplemente se pretende establecer, en un régimen sancionador que ya existía y que ya conocíamos, un impresionante y abusivo incremento de la

dosimetría punitiva cuando la desatención de los requerimientos sea realizada ante la Inspección de Hacienda. Por otro lado, si la razón del régimen sancionador es proteger la obtención de información tributaria, tampoco alcanzamos a comprender la razón por la que deba incrementarse espectacularmente el régimen sancionador cuando el que requiere o apetece la información es la Inspección frente a los restantes órganos de la Administración Tributaria.

#### XIV. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 209 DE LA LGT

La Ley 7/2012 ha incorporado al apartado 2 del artículo 209 de la LGT un nuevo párrafo relativo a los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones no pecuniarias a que se refiere el artículo 186 de la LGT. Estas sanciones del artículo 186 de la LGT, de aplicación escasa por la Administración Tributaria hasta la fecha, tienen un contenido no pecuniario y accesorio, en cuanto su imposición siempre va unida a una sanción «principal» de carácter pecuniario, dependiendo el periodo de duración de la pérdida de los derechos o beneficios que se impone como sanción accesoria de la cuantía de la multa pecuniaria previamente impuesta. Los derechos o beneficios cuya privación temporal puede imponerse en estas sanciones son la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, la pérdida del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales, la prohibición para contratar con la Administración pública y la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. La modificación concreta introducida por la Ley 7/2012 supone que el plazo máximo de tres meses para iniciar el procedimiento tendente a la imposición de este tipo especial de sanciones se cuente desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria principal a la que la sanción accesoria está vinculada. La Exposición de Motivos de dicha ley justifica la reforma en la intención de «favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias» y a efectos prácticos puede suponer una descarada ampliación del periodo de tiempo para la iniciación de estos especiales procedimientos sancionadores, pues aunque los mismos también deriven de anteriores procedimientos de comprobación o inspección, su plazo de inicio de tres meses no se cuenta desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución del procedimiento inicial de aplicación de los tributos que se trate, sino desde un momento en ocasiones posterior en el tiempo, que se identifica con la fecha en que se haya notificado o se entienda notificada la sanción pecuniaria que va a servir de base a las sanciones no pecuniarias. Por lo tanto, no era disparatado sostener que el plazo para la iniciación de estos procedimientos sancionadores con anterioridad a la Ley 7/2012, era ya y en todo caso de tres meses, pero desde la finalización del procedimiento de regularización (pues al fin y al cabo es un procedimiento sancionador consecuencia de aquel), por lo que de facto lo que se pretende es alargar subrepticamente en tres meses más el periodo de tiempo para su iniciación, en claro perjuicio del contribuyente.

#### XV. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 212 DE LA LGT

En relación con los efectos de la interposición de recursos y reclamaciones contra los actos de imposición de sanciones, la Ley 7/2012 modifica el apartado 3 del artículo 212, matizando que

se exigirán intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Además, en caso de recurso o reclamación contra los acuerdos derivativos de responsabilidad, se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora. Así:

- En los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT: no se aplicarán las medidas de no suspensión de la sanción y de inexigencia de intereses de demora.
- Para los demás supuestos, esto es, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por otros responsables: se suspenderá la sanción y dejarán de devengarse intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. No obstante, la deuda tributaria objeto de derivación nunca puede ser objeto de suspensión automática.

En definitiva, tras la Ley 7/2012, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra un acuerdo de declaración de responsabilidad que incluya sanciones, suspenderá su ejecución y el devengo de intereses de demora hasta la resolución que ponga fin a la vía administrativa, aunque solo en la parte del acuerdo que corresponda a las sanciones tributarias. Lo que se pretende con esta modificación es combatir frontalmente la interpretación judicial del precepto sustentada por el TS en Sentencia de 10 de diciembre de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 3941/2006 (NFJ031483), que había reconocido abiertamente que el carácter sancionador determinante de la suspensión automática de las sanciones, se extendía también a la totalidad de las declaraciones de responsabilidad que incluyesen dichas sanciones, lo que por otra parte resultaba incuestionable<sup>44</sup>. No resulta por lo tanto acertada la reforma, que

<sup>44</sup> En su FJ 3.º se recogen estas acertadas consideraciones: «Dado que en el segundo motivo se plantea, entre otras cuestiones, la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que tuvo en cuenta la Administración, y que venía regulada en el artículo 38.1 de la antigua Ley General Tributaria, [actual art. 42.1 a)] conviene detenernos en este tema, que de resolverse en el sentido que mantiene la recurrente determinaría la necesidad de acoger su pretensión de anulación, sin necesidad de examinar las restantes cuestiones, toda vez que el artículo 35 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente preveía la suspensión automática de las sanciones. El artículo 38.1 de la citada Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria". En su redacción original, en cambio, disponía que "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones". La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar a que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el artículo 38.1, que "la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad", si bien agrega a continuación que "ha de

únicamente trata de modificar la norma para recortar unos derechos que, jurisprudencialmente y con un razonamiento jurídico impecable, ya se habían reconocido a los ciudadanos.

Por otra parte, resulta muy criticable que la Ley 7/2012 no incida en un aspecto necesitado de profunda clarificación y que ha generado mucha inseguridad jurídica y posturas discrepantes de los distintos Tribunales de Justicia, cual es el del propio concepto de «firmeza en vía administrativa». Efectivamente, como es sabido, el recurso contra la sanción implica la suspensión automática de la ejecutividad de esta sin necesidad de garantía alguna, hasta tanto se ultime la vía administrativa, de manera que hasta que finalice el periodo voluntario de pago posterior a este momento, no se devengarán intereses de demora. Una vez la sanción sea declarada conforme a Derecho en vía administrativa, los órganos de recaudación no pueden iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, esta se mantendría hasta que el órgano judicial adoptase la decisión correspondiente en relación con la suspensión solicitada. Señala a estos efectos el RGRST que, para la efectiva aplicación de dicha previsión, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán, en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de

---

señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve...". Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora. Esta doctrina ha sido respaldada con respecto a la responsabilidad tributaria de los administradores por las sanciones impuestas a la sociedad en la sentencia 85/2006, de 27 de marzo, al reconocer que la responsabilidad del antiguo artículo 40 de la LGT de 1963, deriva no de actos de otros, sino de un comportamiento propio, al no haber realizado como administradores de la sociedad los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por la entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado los acuerdos que hicieron posibles tales infracciones, por lo que necesariamente hay que partir de la naturaleza sancionadora del supuesto que ahora examinamos, y que defendió el Informe 2001 sobre la Ley General Tributaria, al sugerir la eliminación de la regulación del artículo 38 para llevarla al ámbito de la responsabilidad por infracción tributaria, aunque la opción final del legislador de 2003 haya sido dejar la regulación sustantiva al párrafo a) del artículo 42.1, pero recogiendo, en el capítulo dedicado a infracciones y sanciones, en concreto, en su artículo 182.1, la responsabilidad solidaria de las sanciones. Podría argumentarse que esta última sentencia no resulta decisiva, porque el supuesto de hecho estaba referido exclusivamente a la derivación a los administradores de las sanciones correspondientes a las personas jurídicas, y porque como en el supuesto del artículo 38.1 la responsabilidad se extiende también a la cuota que correspondía al obligado principal. Sin embargo debemos reconocer que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida. En efecto, en el marco del antiguo artículo 38 se producían dos consecuencias, por un lado, se trasladaba al responsable la obligación de responder por la sanción, que era lo fundamental y, por otro, se imponía al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica, que era la consecuencia de la infracción. Si todo ello es así, no cabe diferenciar a efectos de suspensión, como hizo el Tribunal Central y confirma la Sala entre sanción y cuota, ya que ambos conceptos deben seguir la misma suerte, pues si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en estos casos la consecuencia inmediata debe ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo».

las sanciones, las decisiones e incidencias que en cada caso se produjesen (art. 29.3). La intención del RGRST en este punto es manifiestamente clara, como probablemente también lo es la del artículo 212.3 de la LGT que habla, asimismo, de firmeza en vía administrativa. Ahora bien, la cuestión es qué debe entenderse por «firmeza en vía administrativa», ya que esta terminología resulta equívoca, pues la firmeza es una cualidad intrínseca de determinadas resoluciones judiciales, y no administrativas (art. 245.3 LOPJ). Y en tal caso, dos son las posibles posturas:

- a) En primer lugar, la referida al agotamiento de la vía administrativa (concepto definido en el art. 109 LRJPAC y art. 227 LGT, así como en el art. 103.dos.4 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que creaba la AEAT, respecto de la Administración del Estado) a la que parece referirse la literalidad del precepto, que no habla de firmeza sin más, sino de la firmeza en vía administrativa. De esta manera, no podría iniciarse ejecución alguna hasta tanto finalizase la reclamación económico-administrativa.
- b) En segundo lugar, la postura más razonable de que la firmeza en vía administrativa solo se produce cuando el acto administrativo es inatacable, por no haberse interpuesto o por haberse resuelto ya, cualquier recurso o reclamación, administrativa o judicial, contra él. Dicho de otra manera, que hasta la completa y definitiva resolución del recurso jurisdiccional, en el caso de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa, siendo innecesario afianzar su importe, pues nada habría que suspender.

De esas dos posibles interpretaciones, los reglamentos sancionador y revisor que desarrollan las previsiones contenidas en la LGT, se decantan claramente por la primera de las opciones. La jurisprudencia del TS aunque en un primer momento se inclinó por la segunda de esas posibles interpretaciones, últimamente ha variado su criterio. Así, la STS de 18 de septiembre de 2001 (NFJ011114), dictada en un recurso en interés de ley, señalaba que «hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa». Y de la misma opinión participaba la STS de 5 de febrero de 2004. Es más, la AN primero [SAN de 8 de marzo de 2001 (NFJ011102)] y el propio TS después [STS de 4 de febrero de 2002 (NFJ011804)] señalaron que, como la suspensión sin garantía otorga al recurrente una posición más favorable, la inexigibilidad de garantía debía aplicarse con carácter retroactivo. Sin embargo, parece que la voluntad del Legislador y del Reglamentista ha sido la de referirse al agotamiento de la vía administrativa, sin más, aunque el acto que ultime la vía económico-administrativa no sea firme, al estar impugnado judicialmente. Prueba de ello es el concepto que utiliza para la determinación del momento de devengo de los intereses de demora, que, por definición, no puede ser distinto al de la posible ejecución forzosa mediante el procedimiento de apremio, como se deduce del artículo 26 de la LGT. El problema surge desde el momento en que tanto la LGT como sus Reglamentos de desarrollo, utilizan el concepto de «firmeza» en lugar de referirse al «fin de la vía administrativa» (correctamente utilizado a la hora de referirse al devengo de los intereses de demora). Los últimos pronunciamientos del TS –en contra de su propia doctrina anterior– parecen darle la razón a las pretensiones administrativas. Así, la STS de 7 de marzo de 2005 (NFJ019083) señala que la frase «hasta que sean firmes en vía administrativa» puede entenderse en tres sentidos:

- a) Lo que se exige es que haya causado estado en esa vía administrativa (extremo este que no se producirá si se recurrió en vía judicial).
- b) Son firmes en el momento en que haya resolución definitiva del recurso contencioso.
- c) La suspensión se extiende hasta el momento en que se decida por el Tribunal contencioso-administrativo sobre las medidas cautelares en pieza separada.

De las tres posibilidades apuntadas, el TS se inclina por la tercera, variando su doctrina anterior. Sin embargo, lo cierto es que en la STS de 5 de octubre de 2004 (NFJ018637), se formuló un Voto particular y en la STS de 7 de marzo de 2004, tres. En dichos Votos particulares subyace la tesis en virtud de la cual se coloca al ciudadano en la vía judicial en una situación más desfavorable de la que ostentaba en la vía previa administrativa, lo que además de inaceptable supone una clara contradicción con lo que la tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia comportan. Con claridad lo había expresado ya con anterioridad el propio TS, en Sentencia de 29 de enero de 2003 (NFJ014859), en la que se señalaba que la exigencia de garantía para la oportuna suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria implicaba un evidente menoscabo del principio constitucional de presunción de inocencia, hasta tanto no se produjese la oportuna firmeza jurídica<sup>45</sup>. Con

<sup>45</sup> «Como se infiere de la secuencia normativa acabada de exponer, se observa que el principio de "presunción de inocencia" previsto en el artículo 24.2 de la Constitución (que, a pesar de sus connotaciones penales, es perfectamente aplicable a las infracciones y sanciones administrativas y tributarias) y el principio –sinónimo del anterior– de "presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario", que se traducen en el axioma de que "la resolución será ejecutiva –solo– cuando ponga fin a la vía administrativa" (sin necesidad, en consecuencia, de instar, mientras tanto, su suspensión, con o sin fianza, para obviar su ejecutividad), no tienen reflejo efectivo y formal en el ordenamiento de tal naturaleza hasta la Ley 30/1992, referida, de entrada, exclusivamente, al ámbito puramente administrativo (pues, según la disp. adic. quinta de la misma, los procedimientos administrativos en materia tributaria... se regirán por su normativa específica y –solo–, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley –la 30/1992, se entiende–). Y tales principios y criterios normativos no se plasman en disposiciones tributarias –sobre todo en lo que afecta a las infracciones y sanciones de dicho carácter– hasta que, según hemos visto, se reforma el artículo 81 de la LGT por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (cuyo actual apdo. 3 establece que "la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o de la reclamación administrativa que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa"). Sorprende que la Ley 25/1995 dijera (en el reformado –por la misma– art. 81.3 de la LGT) que "la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta" (es decir, con otras palabras, que "las sanciones tributarias son ejecutivas desde el momento en que se imponen"), a diferencia de lo ya dispuesto en la Ley 30/1992 (según la que las sanciones administrativas solo son ejecutivas cuando son firmes en vía administrativa). Tal redacción ha sido objeto de una crítica acervada, ya que conculca el derecho constitucional a la presunción de inocencia y significa, en cierto modo, el considerar a los contribuyentes infractores natos (con la consecuente desvirtuación de lo establecido al respecto en la Constitución). Ya, posteriormente, el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 (regulador del Régimen Sancionador Tributario) y el nuevo artículo 63 bis.11 del Real Decreto 939/1986 (RGIT), modificado por el Real Decreto 1930/1998 acabado de citar, reiteran lo al efecto establecido en el vigente artículo 81.3 de la LGT (después de la reforma entronizada por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). III. Como hemos indicado en el fundamento de derecho tercero de la presente sentencia, entendemos que la solución a arbitrar en el caso de autos es la pergeñada como segunda alternativa en el mencionado fundamento. Pero no, en realidad, y desde un prisma formal, en razón a lo establecido en la exposición de motivos y en los artículos 107.4, 137.1 y 138.3.1 de la Ley 30/1992 (aunque deben primar, materialmente, en el ámbito de las sanciones tributarias, los principios constitucionales que subyacen en dichos preceptos), sino en virtud, ya, de lo

estos antecedentes, no era difícil presagiar que los propios TSJ hayan seguido caminos dispares, pues mientras los TSJ de Valencia y Cataluña mantienen la suspensión de la sanción hasta tanto no haya fallo, otros TSJ como el de Castilla-La Mancha o la propia AN, siguen criterios opuestos, obligando al reclamante a garantizar el importe de esa deuda suspensa en la que las sanciones se resuelven. Un buen exponente de esa correcta exégesis que la Ley 7/2012 podría haber clarificado nos la ofrece la STSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2005, en la que, con cita expresa del cambio de criterio sufrido por el TS, llega a una conclusión, a mi juicio, plausible:

«El referido criterio acaba de ser modificado por esta Sala, y de nuevo, en fechas recientes, a la vista de la última jurisprudencia sobre la cuestión, contenida en la STS de 5 de octubre de 2004 y, sobre todo, de su reiteración en la STS (Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de marzo de 2005. En la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 se sientan las siguientes conclusiones (...) En tal sentido, ha de recordarse que la potestad sancionadora tributaria se regula en la Ley 58/2003 por vez primera como adecuadamente separada y autónoma de la potestad tributaria en general, dejando de una vez por todas de formar parte de la deuda tributaria las sanciones de tal tipo. Como ya destacara el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de 23 de enero de 2003, se clarifica, desde la propia estructura de la Ley, la distinción sustancial entre las normas reguladoras del instituto del tributo y las que presentan la naturaleza de *ius puniendi*, lo que supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades para la aplicación de los tributos y la sancionadora, de

previsto –como traducción, precisamente, del criterio plasmado en dichas normas– en el artículo 35 y disposición final primera de la Ley 1/1998, en el artículo 81.3 y 4 de la LGT (una vez reformado por la citada Ley), en el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 y en el artículo 63 bis.11 del Real Decreto 939/1986 (introducido *ex novo* por el anterior RD 1930/1998). En efecto, las Sentencias de esta Sección y Sala de 29 de octubre de 1999, 6 de mayo y 12 de junio de 2000 y 16 de octubre y 3 de diciembre de 2002 –en un asunto prácticamente idéntico al de las presentes actuaciones– han dejado sentado, primero, que «el apartado 3 del artículo 81 de la LGT modificado por la Ley 25/1995 contiene una norma general contraria radicalmente a lo dispuesto en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, y el apartado 4 una excepción concretísima respecto de la norma general anterior. Es de observar que cuando se introdujo dicho precepto hacia tres años que estaba vigente el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, lo cual demuestra –en principio, se añade ahora– que esta ley no era aplicable en materia tributaria». Pero estas mismas sentencias, a la vista de los nuevos artículos 35 de la ley 1/1998, 81.3 de la LGT (reformado por la Ley anterior) y 37 del Real Decreto 1930/1998 (y –se añade ahora, también– el 63 bis.11 introducido en el RD 939/1986 por el real decreto precedente) terminan afirmando: «Estos preceptos forman parte del régimen sancionador tributario, y por implicar una mayor garantía de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa –como dice la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998– sin necesidad de prestar garantía, ha de concluirse que, por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo, lo cual significa que, en el presente caso –como así ha sido resuelto por la sentencia de instancia–, ha de confirmarse el reconocimiento que se ha hecho a la entidad ahora recurrida del derecho que tenía en la vía económico-administrativa a la suspensión del ingreso –y recaudación en vía ejecutiva de apremio– de las sanciones tributarias, sin prestar garantía alguna –bien entendido que tal reconocimiento es posible porque dicha cuestión concreta de la suspensión no es firme en la vía administrativa–». En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de «no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador–, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender».

los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen jurídico de los ingresos tributarios y las sanciones. Y ha de destacarse también que, en materia tributaria, el principio general, según la jurisprudencia, es mantener en vía jurisdiccional el mismo criterio que el legislador adopta en vía administrativa y económico-administrativa, pues hay que entender que el propio legislador recoge la adecuada ponderación de los intereses en juego, que ha de mantenerse, en principio, en vía contencioso-administrativa. En tal sentido, ya la Sentencia del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (como recuerda la citada Sentencia, también del Pleno, de 7 de marzo de 2005 y en relación con la impugnación genérica de las liquidaciones de las deudas tributarias), la aplicación de ese mismo criterio: en la medida en que la Administración ha reconocido, y el legislador ha sancionado, que la inmediata ejecución del acto administrativo de gestión tributaria causa daños o perjuicios al contribuyente, procede la suspensión de su ejecutividad cuando se asegure suficientemente el pago de la deuda tributaria. Por tanto, si el legislador ha entendido que es procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa, tal criterio es el que ha de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional, una vez desaparecido el obstáculo que representaba el citado artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, derogado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en donde no se condiciona la subsistencia de la suspensión de las sanciones a la existencia de garantía como hacía su predecesor. Al no existir ni invocarse en el presente caso circunstancia alguna especial que permita apartarnos del principio general aludido, procede la interesada suspensión de la sanción tributaria sin necesidad de prestación de garantía, tal como se pretende en el recurso de apelación. Y dado el sentido de la presente Sentencia, no procede hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales de esta apelación (art. 139.2 LJCA)».

Este mismo criterio lo reitera el propio TSJ de Cataluña en Sentencia de 4 de junio de 2009 (NFJ035543), pues de exigirse el afianzamiento del importe de la sanción, sin que previamente se hubiese resuelto sobre la conformidad o no a Derecho de la infracción, se estaría presumiendo la culpabilidad del interesado, infringiéndose con ello así el artículo 24.2 de la CE<sup>46</sup>. Y efectivamente,

<sup>46</sup> «El criterio de esta Sala en materia de suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias se viene manifestando en varias sentencias y en numerosos autos dictados prácticamente a diario en las piezas separadas respectivas de los correspondientes recursos contencioso-administrativos en que se impugnan, y puede resumirse así. Ha de estarse al criterio sentado en la STS (Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de marzo de 2005, de la cual resulta que habrá de ser la Sala la que, en cada caso concreto y en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, y ponderando, además, los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime como pertinente. En tal sentido, ha de recordarse que la potestad sancionadora tributaria se regula en la Ley 58/2003, General Tributaria, por vez primera como adecuadamente separada y autónoma de la potestad tributaria en general, dejando de una vez por todas de formar parte de la deuda tributaria las sanciones de tal tipo. Como ya destacara el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de dicha Ley, de 23 de enero de 2003, se clarifica, desde la propia estructura de la ley, la distinción sustancial entre las normas reguladoras del instituto del tributo y las que presentan la naturaleza de *ius puniendi*, lo que supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades

esta es la solución correcta, pues en nada parece que vaya a menoscabarse la sólida posición de la Administración autora de la sanción recurrida si se mantiene la suspensión de esta, máxime, cuando la Abogacía del Estado ni demuestra, ni podría hacerlo, la generación de perjuicio alguno para el interés público en la generalidad de los casos, pero no puede decirse precisamente lo mismo del recurrente, que podría ver dañada su presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva, además de un quebranto económico nada desdeñable. Con ello, se salvaguardan mucho mejor los intereses generales, toda vez que la posible anulación en su día de las sanciones impugnadas, determinaría, de haberse impuesto su afianzamiento, la consiguiente obligación por parte de la Hacienda Pública, de devolver con intereses de demora el importe de la garantía satisfecha por el recurrente.

Por último, resta añadir que la Ley 7/2012 ha incidido en otros aspectos, toda vez que la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa tampoco suspenderá sin garantías las responsabilidades relativas al pago de sanciones y deudas tributarias previstas en el artículo 42.2 de la LGT, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, respecto a las siguientes personas o entidades:

para la aplicación de los tributos y la sancionadora, de los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen jurídico de los ingresos tributarios y las sanciones. Ha de destacarse también que, en materia tributaria, el principio general, según la jurisprudencia, es mantener en vía jurisdiccional el mismo criterio que el legislador adopta en vía administrativa y económico-administrativa, pues hay que entender que el propio legislador recoge la adecuada ponderación de los intereses en juego, que ha de mantenerse, en principio, en vía contencioso-administrativa. En tal sentido, ya la sentencia del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (como recuerda la citada sentencia, también del Pleno, de 7 de marzo de 2005 y en relación con la impugnación genérica de las liquidaciones de las deudas tributarias), la aplicación de ese mismo criterio: en la medida en que la Administración ha reconocido, y el legislador ha sancionado, que la inmediata ejecución del acto administrativo de gestión tributaria causa daños o perjuicios al contribuyente, procede la suspensión de su ejecutividad cuando se asegure suficientemente el pago de la deuda tributaria. Por tanto, si el legislador ha entendido que es procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa (art. 213.2 LGT 58/2003), tal criterio es el que ha de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional, una vez desaparecido el obstáculo que representaba el artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, derogado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en donde no se condiciona la subsistencia de la suspensión de las sanciones a la existencia de garantía como hacía su predecesor. También de forma cotidiana, la Sala de la Audiencia Nacional sigue criterios análogos respecto de la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias objeto de impugnación ante ella, acordando tal suspensión sin garantía valorando los distintos intereses en conflicto que impone el artículo 130.1 de la LJCA, es decir el perjuicio económico que la parte le supondría el ingreso en los breves plazos establecidos en el procedimiento de recaudación de la cantidad correspondiente al importe de la sanción recurrida y teniendo en cuenta: A) De un lado, que en el caso de sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de una infracción tributaria no se causa una perturbación grave de los intereses generales o de tercero como requiere el artículo 130.2 de la LJCA, puesto que la finalidad de la multa no es recaudatoria; y B) De otro lado, que la suspensión del pago de una sanción tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, y por ello, con el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución Española, presunción que solo con la sentencia judicial queda consolidada, momento en el que y no antes procede la ejecución del acto sancionado. Por todo ello, cuando como ocurre en el presente caso no concurre ni se invoca circunstancia especial alguna que permita apartarnos del principio general señalado, ha de concluirse que procede la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias impuestas, sin necesidad de prestar fianza o garantía alguna, pues de exigirse esta sin que previamente se haya resuelto sobre la conformidad o no a derecho de la infracción que se sanciona, sería tanto como presumir la culpabilidad de esta parte con infracción del dictado artículo 24.2 de la Constitución Española».

- Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

## **XVI. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 224 DE LA LGT**

En relación con la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, la Ley 7/2012 modifica el apartado 1 del artículo 224 relativo al importe de la cuantía que es necesario depositar para la suspensión del acto impugnado. A partir de ahora el importe de la misma ha de cubrir los recargos que pudiesen ser exigibles en caso de ejecución de la garantía (anteriormente solamente cubría los recargos que pudieran resultar exigibles hasta el momento de la solicitud de suspensión).

## **XVII. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 233.1 DE LA LGT**

La Ley 7/2012 modifica también, en el mismo sentido que el expresado en relación con el artículo 224 de la LGT, el apartado 1 del artículo 233 respecto de la suspensión en vía económico-administrativa.

## **XVIII. INTRODUCCIÓN DE UNA NUEVA DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMOCTAVA**

La Ley 7/2012 introduce en esta disposición adicional decimoctava una nueva obligación de información para los contribuyentes sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en particular, cuentas bancarias radicadas fuera de España de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición; pero también sobre títulos, activos, valores depositados o situados en el extranjero; bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero, estableciendo además un régimen sancionador específico para el caso de incumplimiento de este deber de información. Finalmente se contempla que las normas de cada tributo puedan prever consecuencias adicionales por estos incumplimientos. Esta obligación se extiende a quienes tengan

la consideración de titulares reales (art. 4.2 de la Ley de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo).

El régimen de infracciones y sanciones diseñado por la Ley 7/2012 es el siguiente:

- Será infracción tributaria muy grave:
  - No presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos esa declaración informativa.
  - Presentar la información por medios distintos a los telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo.
- Sanciones relativas al incumplimiento de información:
  - Sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero:
    - a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.
    - b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.
  - Sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero:
    - a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.
    - b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.
  - Sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero:
    - a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.
    - b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.

ticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.

- Incompatibilidad de estas sanciones con las establecidas por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o las condiciones de determinadas autorizaciones y por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.
- Posibilidad de que las leyes reguladoras de cada tributo establezcan consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de esta nueva obligación de información sobre cuentas, títulos, valores y bienes inmuebles situados en el extranjero.

El contenido de esta disposición adicional decimoctava no puede entenderse sin referencia a las previsiones contenidas en el Real Decreto-Ley 12/2012, relativas a la amnistía fiscal. En primer lugar, cabe reseñar que, a diferencia de la obligación de información sobre cuentas y valores situados en el interior del país, en este caso la obligación de información no se impone a las entidades financieras, sino a los particulares. La diferencia es muy relevante, pues mientras aquellas cuentan con una poderosa organización informática y medios materiales extraordinarios, los particulares no disponen de tales medios. A ello se añade que se aplica un régimen sancionador realmente desorbitado: 5.000 euros para cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000. A las entidades financieras, en el caso del incumplimiento de las obligaciones de información, se les impone la sanción contemplada en el artículo 199 de la LGT, con unos importes que oscilan entre los 200 o 500 euros. Es decir, el particular incumplidor es sancionado hasta 50 veces más que una entidad financiera. Posiblemente en la mente del Legislador la diferencia parezca justa y razonable, pues todo aquel que abre una cuenta en el extranjero es un defraudador en potencia y sabe perfectamente lo que allí se contiene o esconde. Pero las personas normales y corrientes saben de los miles de estudiantes que han acudido al extranjero para cursar estancias Erasmus y que, por este motivo, han abierto cuentas en otros Estados. Es fácil que alguno de ellos olvide esta declaración, y con un «saldo defraudador» de apenas 20 euros, se enfrenten a una sanción de 10.000 euros si la Administración llega a tener conocimiento de este hecho. Ejemplos como este puede haber a cientos: trabajadores inmigrantes que proceden del extranjero, que pasan a ser residentes, trabajadores que se trasladan al extranjero, sin perder su condición de residentes, etc.; muchas circunstancias, muy alejadas de la defraudación, y a las que se les aplica una obligación generalizada y un régimen sancionador objetivo muy distante del sentido común y de lo razonable. Evidentemente, hubiera sido más razonable un umbral mínimo de valor de esas cuentas (100.000 euros, por ejemplo, o un valor equiparable al que dispensa de declarar en el Impuesto sobre el Patrimonio) que excluyese de esta declaración todas las situaciones en las que no existe una voluntad real de ocultar bienes de valor significativo a la Hacienda Pública. También resulta desproporcionado el régimen sancionador, pues estas sanciones, verdaderamente impresionantes, se imponen por igual al que no declara una cuenta con 1.000 euros que al que oculta una cuenta con 100.000.000. Por otra parte, resulta muy censurable que no se hayan atendido algunas cuestiones obvias. Así, por ejemplo:

- a) La obligación no debería haberse hecho extensiva a personas que no tuvieran la condición de titular de la cuenta, o cuanto menos, que no fuesen autorizados. La mención al poder de disposición es un concepto jurídico indeterminado, que además supone interpretar, conforme a nuestro derecho interno, las diferentes posiciones subjetivas que puedan existir en los contratos bancarios conforme a la legislación del Estado donde esté abierta la cuenta y que pueden responder a tradiciones jurídicas muy alejadas de la nuestra.
- b) En ningún caso debería haberse sancionado el incumplimiento de esta obligación cuando el contribuyente declarase bajo condición de no residente, aunque después se comprobase que era residente.

## XIX. INTRODUCCIÓN DE UNA NUEVA DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMONOVENA

La Ley 7/2012, introduce esta disposición adicional decimonovena estableciendo que en los procesos por delito contra la Hacienda Pública los órganos de recaudación de la AEAT mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando para ello las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT y pudiendo, en su caso, adoptar las correspondientes medidas cautelares. Como ya hemos tenido ocasión de exponer, esta modificación incide de nuevo en las competencias judiciales de manera inapropiada, sustrayendo al Juez Instructor del ejercicio de sus legítimas competencias, al que se le priva de que siga valorando la necesidad de solicitar el apoyo de la AEAT. Por el contrario, la Ley 7/2012 faculta a que sea esta la que tome la iniciativa, usurpando competencias genuinamente judiciales (no es extraño en modo alguno el caso en el que los ejercicios impositivos concernidos en la querrela presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT estén prescritos, por lo que tal circunstancia puede ser valorada correctamente por el Juez Instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares por la Abogacía del Estado o el Fiscal, extremo este que evidentemente se verá ya muy dificultado). Debe además advertirse que la Administración carece de competencia alguna para determinar el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del delito, ya que esto es una facultad exclusiva del Juez de lo Penal (ni siquiera del Juez Instructor) una vez celebrado el juicio oral, por lo que la medida cautelar que se adoptase por la AEAT sería totalmente arbitraria, al referirse a una cuantía sobre la que no se ha pronunciado, ni tan siquiera de forma provisional, el propio Juez Instructor. Igualmente, no se fija un momento para que la Administración pueda hacer uso de esta facultad, abriéndose con ello la posibilidad de actuar incluso antes de que exista un pronunciamiento del Juez Instructor sobre los visos de verosimilitud de la acusación formulada y que dieron lugar a las diligencias previas penales.