

## LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA TRAS LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE

**Manuel Santolaya Blay**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

El objeto de este trabajo es comentar las novedades que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introduce en materia de responsabilidad tributaria y habilitar un régimen transitorio para su aplicación, que, por causas que se nos escapan, la citada norma no ha considerado oportuno incorporar a su texto. Las conclusiones que pueden extraerse de tal estudio son de doble factura. Desde un punto de vista material, los cambios introducidos trazan una dirección adecuada; en todo caso, puede reprocharse la tardanza en implementarlos. Desde el formal, en cambio, el juicio es más riguroso: la técnica empleada, en algunos casos, es ostensiblemente mejorable.

**Palabras claves:** responsabilidad tributaria, sanciones, conformidad y pronto pago.

---

*Fecha de entrada: 20-12-2012 / Fecha de aceptación: 04-02-2013 / Fecha de revisión: 01-05-2013*

## THE TAX LIABILITY AFTER LAW 7/2012, OCTOBER 29TH

Manuel Santolaya Blay

---

### ABSTRACT

The aim of this study is to comment on the developments that Law 7/2012, October 29th, introduces regarding tax liability and enable a temporary period for its application, which, for reasons that escape us, the aforementioned rule did not deem necessary to include in the text. The conclusions that can be drawn from this study are two-fold. From a material point of view, all the changes introduced are a step in the right direction; only their late application could be somehow criticized. From a formal point of view, the critic is more severe: the technique employed could evidently be improved in many cases.

**Keywords:** tax liability, penalties, compliance and prompt payment.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Bosquejo de las modificaciones que afectan a la responsabilidad tributaria
3. Extensión de las reducciones de sanción al responsable
  - 3.1. Configuración de las reducciones en el deudor principal
  - 3.2. Extensión de las reducciones
4. Nueva vuelta de tuerca a la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT
5. La nueva responsabilidad a cargo de los administradores de las entidades que incurran, recurrente y sistemáticamente, en el mero reconocimiento formal de sus obligaciones tributarias
  - 5.1. Valoración
  - 5.2. Contenido de la responsabilidad
6. Criterios de derecho transitorio

## 1. INTRODUCCIÓN

El legislador tributario va comprendiendo paulatinamente que el fraude fiscal se combate, en buena medida, desde el ámbito recaudatorio. Y a tal fin, disponer de un elenco de responsabilidades tributarias ágil, profundo y completo resulta indispensable. No es casual, por ello, que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, farragosamente autoproclamada 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 fiscal», contenga un número nada despreciable de previsiones sobre la responsabilidad tributaria.

El objeto de este trabajo es comentarlas y habilitar un régimen transitorio para su aplicación, que la Ley 7/2012, por causas que se nos escapan, no ha considerado oportuno incorporar a su texto.

Las conclusiones que pueden extraerse de tal estudio (las avanzamos ya) son de doble factura. Desde un punto de vista material, los cambios introducidos trazan una dirección adecuada. En todo caso, puede reprocharse la tardanza en implementarlos. Desde el formal, en cambio, el juicio es más riguroso: la técnica empleada, en algunos casos, es ostensiblemente mejorable.

## 2. BOSQUEJO DE LAS MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Entre otras muchas normas, la Ley 7/2012 modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP). Los preceptos de las mencionadas normas referentes al objeto de nuestro estudio (responsabilidad tributaria) que se ven afectados por la modificación son los siguientes:

- a) **Artículo 41.4 de la LGT:** habilita nuevos apartados para hacer operativa la extensión de las reducciones de sanción por conformidad y pronto pago, propias del deudor principal sujeto infractor, al responsable. La habilitación no alcanza a los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, atendida su naturaleza específica, que impide adscribir el alcance de la responsabilidad, en estos casos, a las categorías de deuda tributaria y sanción.
- b) **Artículo 43.2 de la LGT:** el anterior contenido de este precepto se desplaza a un nuevo artículo 43.3, residual y de igual contenido, para residenciar, en el hueco normativo resultante, un nuevo supuesto de responsabilidad. Con la reforma, se instituye una responsabilidad tributaria subsidiaria a cargo de los administradores, de hecho y de derecho, de aquellas entidades que recurren a la sistemática presen-

tación de autoliquidaciones sin ingreso, cumpliendo, pues, con la obligación tributaria en términos únicamente formales.

- c) **Artículo 67.2 de la LGT:** se aclara la regla de fijación del *dies a quo* (día de inicio) del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago al responsable del artículo 42.2 de la LGT, que bajo la literalidad de la redacción anterior se prestaba a no pocos malentendidos.
- d) **Artículo 68.6 de la LGT:** extiende la comunicación de la suspensión del plazo de prescripción de la acción de cobro obtenida por un obligado al pago, por diversos motivos (litigio, concurso u otras causas legales), a los demás obligados al pago de la misma deuda. La extensión es sin perjuicio de las acciones de cobro que procedan contra estos. Con ello se está permitiendo expresamente, entre otras cosas, algo cuya viabilidad jurídica ya venía manteniéndose: los deudores principales en situación de concurso de acreedores resultan susceptibles de generar, a cargo de terceros, las responsabilidades tributarias que en cada caso procedan.
- e) **Artículo 81.5 de la LGT:** modifica la regla temporal de adopción de las medidas cautelares (ahora existe una sola regla: pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento) y explicita que las medidas cautelares tributarias sirven al buen fin de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, aun cuando no sea inspector. Por tanto, la responsabilidad puede, correlativamente, emanar de cualquier tipo de procedimiento tributario de liquidación, algo que ya sabíamos, en cualquier caso.
- f) **Artículo 212.3 de la LGT:** extiende al responsable el beneficio de la suspensión automática de la sanción derivada, sin necesidad de aportar garantía, excepto en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT. Además, tanto si suspende el deudor principal como el responsable, no se generarán intereses suspensivos (como hasta ahora), pero sí ejecutivos (se aclara). Los intereses ejecutivos se devengarán desde la finalización del plazo voluntario de ingreso que abra la notificación del fallo desestimatorio hasta la posterior de ingreso. Que la suspensión automática no resulta predicable del artículo 42.2 de la LGT lo indica, en realidad, además del artículo 212.3 de la LGT, también la nueva redacción del previo artículo 174.5 de la LGT, a cuyo párrafo segundo se le añade el correspondiente inciso final en el sentido apuntado. El artículo 212.3 de la LGT matiza, por otra parte, que la suspensión automática nunca se extiende a la cuota derivada.
- g) **Artículo 10.2 de la LGP:** se modifica el contenido de este apartado de la LGP, para extender el ámbito objetivo de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT a aquellos supuestos en los que el perjuicio que causan las distintas conductas contempladas en él afecte a un ingreso de derecho público no tributario (básicamente, a sanciones administrativas).

Tratemos, a partir de la breve semblanza esbozada, de profundizar en el estudio de aquellas de estas modificaciones que no se comentan por sí mismas.

### 3. EXTENSIÓN DE LAS REDUCCIONES DE SANCIÓN AL RESPONSABLE

Permitir al responsable acogerse a los beneficios reductores de la sanción que la norma preveía hasta ahora solo para el deudor principal supone otorgarle, en alguna medida, la condición de sujeto infractor, algo que la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 no admite en ningún caso. Como también lo es permitirle gozar del beneficio de la suspensión automática del artículo 212.3 de la LGT, por la parte de derivación que constituya sanción tributaria.

#### 3.1. CONFIGURACIÓN DE LAS REDUCCIONES EN EL DEUDOR PRINCIPAL

Dejando al margen las actas con acuerdo, que no generan problemas de responsabilidad –por cuanto que su cobro está garantizado de antemano, al exigir su otorgamiento la prestación de aval– existen dos reducciones posibles, una por conformidad (30%) y otra por pronto pago (25%). Son reducciones compatibles entre sí, cuya aplicación puede dejar reducida la sanción, como máximo, al 52,50% [ $(1 - 0,30 \times (1 - 0,25) = 0,70 \times 0,75 = 0,525]$  de su importe inicial, de acuerdo con el siguiente detalle:

Conformidad	Pronto pago	Reducción total	Sanción reducida
NO	NO	0%	100%
SÍ	NO	30%	70%
SÍ	SÍ	47,50%	52,50%

La reducción por conformidad se supedita a que: a) Se preste conformidad a la regularización; b) No se interponga recurso o reclamación contra dicha regularización. No opera en todo tipo de sanciones sino, únicamente, en las que se imponen por conductas causantes de un perjuicio económico (arts. 191 a 197 de la LGT). La reducción solo opera si se presta la conformidad; conduce, además, a una liquidación adicional (30%) si, una vez obtenida, se pierde (por recurrir). La exigencia de esta diferencia no requiere de un procedimiento sancionador adicional, haciéndose sin mayor trámite, es decir, notificándola directamente.

En cuanto a la reducción por pronto pago, opera una vez impuesta la sanción, reducida, en su caso, por conformidad. El mantenimiento del beneficio por pronto pago se supedita al cumplimiento de los dos siguientes requisitos: a) Pago de la sanción reducida (75%) en periodo voluntario; b) No impugnación de la sanción ni de la liquidación que la causa. Se concede en todo tipo de sanciones (incluso en las contempladas en los arts. 198 a 206 LGT) y opera por principio. Una vez constatado, en su caso, que no concurren las causas para su disfrute, se exige la diferencia, también sin mayor trámite.

## 3.2. EXTENSIÓN DE LAS REDUCCIONES

### 3.2.1. Reducción por conformidad

El nuevo párrafo segundo del artículo 41.4 de la LGT supedita la extensión a que «el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción». Cabía interpretar si este derecho es teórico (se tiene en todos los casos, excepto tratándose de las sanciones reguladas en los arts. 198 a 206 LGT) o efectivo (cuando se trate de una sanción de los arts. 191 a 197 LGT y, además, se haya ejercido y no perdido). La Agencia Tributaria se inclina por la primera opción. En cualquier caso, sea esta la correcta o la segunda, ambas provocan una absoluta separación o independencia entre sendas reducciones por conformidad. Podrá suceder, pues, que uno de ellos (sujeto infractor o responsable) goce de la misma pero no el otro. En particular, cabe que resulte aplicable al deudor principal y no al responsable. Asistiremos así al primer caso, en nuestra reciente historia fiscal, en el que el responsable pueda tener que afrontar un pago mayor que el deudor del que responde. Por tanto, más que un beneficio, se trata de una reforma susceptible de empeorar la situación del responsable, por comparación con la previa a la Ley 7/2012, en que si no había fracción adicional por pérdida de conformidad en el deudor principal, el responsable tampoco soportaba dicha fracción nunca. Es decir, la conformidad ganada por el infractor beneficiaba al responsable, cosa que ya no sucede.

La opción por la conformidad debe manifestarla el responsable en el seno del trámite de audiencia y, una vez conseguida, la pierde si recurre la responsabilidad declarada a su cargo. El efecto (pérdida de la reducción conseguida) es independiente del motivo del recurso. Operará tanto si se impugna la parte de la derivación que afecte a la sanción como si no e, incluso, cuando no se ataquen las liquidaciones sino solo el alcance o el propio presupuesto de la responsabilidad. Podrá darse así el caso de que el responsable pague la derivación y la recurra por motivos ajenos a la sanción. A diferencia de lo que sucedería en el sujeto infractor, perderá igualmente el beneficio. En este sentido, el artículo 41.4, tercer párrafo, de la LGT dispone que «La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin mayor trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas».

Verdaderamente, se está haciendo de peor condición al obligado al pago secundario que al primario.

Cuestión distinta es si la conformidad debe prestarse expresamente o se presume. En la medida en que no se indica nada al respecto en la norma, debería ser expresa. No es, sin embargo, así como lo ve la Agencia Tributaria, que la presume siempre, salvo que expresamente se rechace. Este criterio, fruto –a mi juicio– del complejo de culpabilidad en el ejercicio de la función tributaria que deja traslucir, llevará, como caso extremo, a que se entienda prestada la conformidad cuando el procedimiento o el trámite de audiencia hayan sido notificados solo formalmente (por haber expirado la notificación electrónica obligatoria en la dirección electrónica habilitada del obligado al pago sin que este la haya abierto o en caso de publicación en la sede electrónica de la Agencia, tras los preceptivos intentos fallidos de notificación personal).

### 3.2.2. Reducción por pronto pago

La redacción empleada para configurar esta otra extensión (que se contiene en el párrafo cuarto del art. 41.4 LGT) incurre en dos defectos de técnica normativa. El primero de ellos deriva de lo que la ley dice, esto es, de la redacción utilizada a efectos de esa configuración («A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta ley»). Siendo estrictos, se extiende al responsable la reducción de cuota, que no opera en el sujeto infractor –es más, no está prevista, al menos hasta ahora, en ningún sitio–, y se le niega la de la sanción, de la que sí puede disfrutar aquel. Hay que completar, al menos mentalmente, la frase para que su lectura no resulte dolorosa. Esa compleción la hacemos pensando que será de aplicación la reducción mencionada en dicho precepto (art. 188.3 LGT) y «en los términos previstos en dicho precepto», que habla de sanción, no de deuda. A la postre, hubiera sido mucho más sencillo referirse a los responsables, en vez de a los responsables de la deuda tributaria, que además también lo son de la sanción (por eso, precisamente, se plantea la extensión al responsable de su reducción por pronto pago y de ahí la confusión).

El segundo defecto procede de lo que no se dice. La norma no indica bajo qué causas pierde el responsable la reducción por pronto pago. La mención era especialmente necesaria si tenemos en cuenta que, ante semejante orfandad, hemos de recurrir a ascendientes de segundo grado para hallar cierto calor familiar: el propio artículo 188.3 de la LGT. Pero este solo prevé la pérdida si se recurre la sanción o no se paga en voluntaria. En cambio, la impugnación que hace perder al responsable la reducción por conformidad es más amplia, conforme se ha visto ya. Así pues, ¿a qué carta debemos quedarnos? ¿Perderá el responsable la reducción por pronto pago si recurre la derivación, con independencia del motivo de impugnación, como en el caso de la reducción por conformidad, o, por el contrario, ello solo ocurrirá si a través de la impugnación de la derivación está recurriendo realmente, de forma indirecta, únicamente las liquidaciones derivadas, que es lo preceptuado por el artículo 188.3 de la LGT? Por una cuestión de mera distancia en la línea parental, nos inclinamos por la primera solución.

## 4. NUEVA VUELTA DE TUERCA A LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 DE LA LGT

La Ley 7/2012 continúa ahondando en el carácter específico que, frente a todos los demás supuestos de responsabilidad tributaria, revisten los contemplados en el artículo 42.2 de la LGT. Dicha especificidad se traduce en tres circunstancias:

- a) Inexistencia de suspensión automática de las sanciones derivadas.
- b) No extensión al responsable de las reducciones de sanción.
- c) Regla privativa de prescripción.



La última –letra c)– pone de manifiesto, no obstante, que a la postre los institutos de aplicación general, como lo es el prescriptorio, no pueden abandonar nunca la función tuitiva que los caracteriza. Por ello, y según veremos a continuación, dicha regla específica se superpone a la general, pero sin anularla en ningún caso.

Habiéndose justificado ya anteriormente (epígrafe 2) la razón de ser las dos primeras [letras a) y b)], proyectamos nuestro esfuerzo descriptivo inmediato sobre la tercera.

Como principio general, el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable comienza a contar a partir del día siguiente al de finalización del periodo voluntario de pago del deudor principal. Ello es debido a que la acción de responsabilidad solidaria solo puede ser ejercida a partir de ese momento (art. 175.1 LGT). Luego, antes de que quepa ejercer la acción, esta no puede comenzar a perjudicarse, conforme nos indica la teoría de la *actio nata* (acción nacida), que halla refrendo, entre otros, en el artículo 1.969 de nuestro proyectado Código Civil. Conforme al mismo, «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse». La prescripción, en suma, castiga la inacción. Pero no cabe hablar de inacción cuando la falta de acción no obedece al cálculo soberano sino a mero impedimento jurídico.

Con la anterior redacción del artículo 67.2 de la LGT, la comprensión de esta idea, absolutamente fundamental, quedaba oscurecida, por cuanto que parecía existir una regla específica, autónoma, para los casos del artículo 42.2 de la LGT. De acuerdo con ella, el *dies a quo*, en estos supuestos, era la fecha en que hubiera tenido lugar el acto desencadenante de la responsabilidad. En los supuestos de las letras b), c) y d) de dicho artículo 42.2 de la LGT ello conducía (y sigue conduciendo) a una fecha posterior a la que utiliza la regla general. En el caso del apartado a), que recoge las conductas de vaciamiento patrimonial, en cambio, la conducta (el blindaje) podía y, de hecho suele, acaecer antes. En este sentido, la doctrina el Tribunal Económico-Administrativo Central solo exige que el tributo se haya devengado ya al tiempo del blindaje que, presuntamente, trata de perjudicar el cobro del tributo, para que pueda ser combatido por la vía del artículo 42.2 a) de la LGT (Resolución de 24 de febrero de 2009). La aplicación a ultranza de esta regla, desconectada de la general previa, era posible con la literalidad de la norma, desde luego, aunque incorrecta, pues suponía prescindir de la teoría de la *actio nata* a la vez que, en determinados casos (no siempre), podía conducir al absurdo de tener que diferir la exigencia de la responsabilidad a un momento en que la posibilidad de hacerlo hubiera prescrito ya.

Por todo ello, la regla específica (exigencia de la responsabilidad desde que acaece el supuesto de la misma) no podía aplicarse sino en adecuada combinación con la regla general (exigencia de la responsabilidad a partir del día siguiente al vencimiento del plazo voluntario de pago del deudor principal). En la práctica, ello se traduce en el siguiente criterio operativo:

- a) Si el presupuesto de la responsabilidad tiene lugar una vez finalizado el periodo voluntario de pago del deudor principal, la regla de prescripción atiende a la fecha de dicho presupuesto.

- b) En caso contrario –esto es, si el presupuesto de responsabilidad es temporalmente anterior al primer día del periodo ejecutivo del deudor principal–, rige el criterio conectado a ese primer día.

Pues bien, la reforma introducida en el artículo 67.2 de la LGT por la Ley 7/2012 ha consistido solo en eso, en aclarar lo que ya era de necesaria interpretación. Así, el nuevo artículo 67.2 de la LGT dispone lo siguiente:

«El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

(...».

Como puede verse, el cambio se concreta en la diferente redacción que posee, tras la Ley 7/2012, el segundo párrafo. El primero se presenta bajo igual contenido en ambos momentos.

## 5. LA NUEVA RESPONSABILIDAD A CARGO DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS ENTIDADES QUE INCURRAN, RECURRENTE Y SISTEMÁTICAMENTE, EN EL MERO RECONOCIMIENTO FORMAL DE SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

### 5.1. VALORACIÓN

Este nuevo supuesto de responsabilidad (subsidiaria) suscita los siguientes comentarios:

- Era necesario y, en consecuencia, resulta bienvenido.
- Ha sido regulado con claridad.
- Es técnicamente incorrecto.

Su necesidad proviene de que, hasta ahora, no existía forma alguna de combatir la nociva práctica consistente en limitarse al mero cumplimiento formal de las obligaciones tributarias, esto es, a presentar en plazo las autoliquidaciones tributarias pero sin ingresarlas, bien directamente (con lo cual entran en periodo ejecutivo de modo automático) bien a través del artificio de una solicitud simultánea de aplazamiento o fraccionamiento de su importe con fines únicamente dilatorios del inicio del periodo ejecutivo. Y no existía esa posibilidad porque el comportamiento de la entidad, al hallarse esta activa, no resulta subsumible en el presupuesto del artículo 43.1 b)

de la LGT; no siendo, por otra parte, constitutivo de infracción tributaria, tampoco puede ser encajado en el previo artículo 43.1 a) de la LGT.

En cuanto a las otras dos características apuntadas, no son en absoluto incompatibles. Perfectamente puede la norma establecer el modo de actuar de la Administración, mediante pautas de comportamiento claras y, a la vez, conducir con ese comportamiento a escenarios absurdos o, cuanto menos, paradójicos.

## 5.2. CONTENIDO DE LA RESPONSABILIDAD

La responsabilidad que ahora incorpora el artículo 43.2 de la LGT ha sido configurada en los términos de alcance, ámbito subjetivo y presupuesto que pasamos a exponer.

### 5.2.1. Alcance

Las deudas exigibles mediante la responsabilidad del artículo 43.2 de la LGT son las «derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios». En la práctica, se identifican con las que generan los distintos modelos de IVA (303, fundamentalmente) y el modelo 111. Las eventuales sanciones que pudieran orbitar sobre ellas (improbables, en cualquier caso) no están incluidas dentro del alcance, al no haber previsión expresa en sentido distinto (art. 41.4, párrafo primero, LGT).

### 5.2.2. Ámbito subjetivo

Los responsables son los administradores, de hecho o de derecho, del deudor principal, que ha de ser persona jurídica. Identificados estos, la responsabilidad puede exigirse indistintamente a unos u otros, sin que el administrador de hecho ocupe una posición subordinada respecto del administrador de derecho, como en cualquier otro supuesto de responsabilidad en que la norma llama al pago a los dos [art. 43.1, letras a y b) LGT]. Todos ellos, como sucede también en cualquier caso de pluralidad de responsables (solidarios o subsidiarios), responden solidariamente frente a la Administración tributaria.

### 5.2.3. Presupuesto

Se construye sobre la base de tres requisitos, de simultáneo cumplimiento:

- a) Continuidad en la actividad.
- b) Reiteración en la conducta de mero reconocimiento meramente formal de la deuda.
- c) Inexistencia de voluntad real de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El primer requisito es superfluo, pues va implícito en el segundo. Quien incurre, recurrente y sistemáticamente, en la conducta de mero reconocimiento formal de la deuda, está siempre activo. En caso contrario presentaría declaraciones negativas (sin actividad). Dicho de otro modo, incurrir en la conducta elusora es de por sí elemento suficientemente indicativo de continuidad en la actividad.

En cuanto al tercero, la voluntad se presume, sin admisibilidad de prueba en contrario, cuando queda probado que el deudor principal ha satisfecho créditos de terceros no preferentes al tributario y de vencimiento posterior. La exacta redacción del artículo 43.2 de la LGT en este punto (párrafo quinto y último) es que «Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones (...) cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad (...) se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas». Es decir, el deudor principal debe haber incurrido en lo que se denomina «favorecimiento de acreedores». Surge la duda de si los pagos con favorecimiento de acreedores representan un límite al alcance de la responsabilidad (similar al que supone el valor de los bienes y derechos perjudicados en el art. 42.2 LGT) o no. Ante el silencio de la norma sobre esta cuestión, nos inclinamos por una respuesta negativa. Bastará, pues, un pago a terceros no preferentes nimio para que el requisito se entienda cumplido. El requisito de temporalidad (vencimiento del crédito en cuestión posterior al de tributario) creemos que sobra, en cualquier caso. Se trata de una condición que puede inducir a falsear la fecha de nacimiento del crédito y, con ello, a enervar el propio nacimiento de la responsabilidad. El requisito de preferencia, por su carácter *ope legis*, es suficiente para el fin que se pretende.

El núcleo proteico de la responsabilidad está en el segundo requisito (reiteración en el cumplimiento meramente formal de las obligaciones tributarias), cuya relativa complejidad exige un apartado propio.

## 5.2.4. La reiteración en la conducta de mero reconocimiento formal de la deuda

### 5.2.4.1. Análisis de la regulación legal

Existe tal reiteración, según la norma (art. 43.2, párrafo segundo, LGT), cuando «en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las (declaraciones) que corresponderían (...)».

El deudor principal puede optar por presentar o no las declaraciones tributarias a las que su vector fiscal le obliga. En el primer caso (presentación), puede escoger, a su vez, entre presentarlas con o sin ingreso. Si llamamos, respectivamente,  $N_{NP}$ ,  $N_{PSI}$  y  $N_{PI}$  al número (N) de las que no presenta (NP), presenta sin ingreso (PSI) y presenta con ingreso (PI), podemos formar el siguiente ratio o coeficiente, que llamaremos R (coeficiente de reiteración):

$$R = \frac{N_{PSI}}{N_{PSI} + N_{PI} + N_{NP}} \quad [1]$$

El valor mínimo de R es  $R = 0$  (cuando  $N_{PSI} = 0$ ) y el máximo  $R = 1$  (cuando  $N_{PI} = N_{NP} = 0$ ). Es decir,  $0 \leq R \leq 1$ .

Existirá reiteración, pues, si  $R \geq 0,50$ .

Evidentemente, las tres situaciones descritas (no presentación, presentación con ingreso y presentación sin ingreso) representan escenarios puros. La realidad es mucho más variada. Puede, por ejemplo, presentarse una autoliquidación ingresando la mitad y solicitando un aplazamiento por el resto. Ello obliga a reconducir todas estas situaciones mixtas o intermedias a los tres casos ideales citados. Disponemos para hacerlo de dos instrumentos, ambos proporcionados por el propio artículo 43.2 de la LGT:

- Las solicitudes presentadas sin ingreso con simultánea solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de su importe se entienden: a) Si el aplazamiento o fraccionamiento ha sido concedido con garantía total (de cualquier clase), como presentadas con ingreso; b) Si el aplazamiento no ha sido concedido con garantía total, como presentadas con o sin ingreso, según que se cumplan o no, respectivamente, la totalidad de los vencimientos concedidos (art. 43.2, párrafo tercero, LGT);
- En los supuestos de ingreso parcial, se entenderá que ha habido presentación con ingreso o sin ingreso dependiendo de que la totalidad de las autoliquidaciones en dicha situación supongan, en conjunto, un ingreso, respecto de su importe total autoliquidado, superior ( $>$ ) o igual o inferior ( $\leq$ ) al 25%.

Veamos un caso práctico.

### EJEMPLO 1

La entidad A, sujeta a régimen trimestral de presentación de declaraciones de IVA, muestra el siguiente detalle: 1T (10.000 €), presentada con ingreso; 2T (15.000 €), ingresa la mitad y por el resto solicita un aplazamiento con dispensa parcial de garantías (30 %). Llegado el tercer vencimiento (de un total de 10), lo incumple; 3T (no presenta la declaración); 4T (25.000 €), que presenta ingresando 1.000 euros.

La declaración del 1T es con ingreso y la 3T no presentada. Respecto de las otras dos, ha habido ingreso parcial en ambos casos, luego hay que ver si, en conjunto, se entienden presentadas con o sin ingreso. Por lo que hace a la declaración de 2T, los ingresos han sido: a) De la mitad de su importe ( $15.000 \times 0,50 = 7.500$  €); b) El 70 % de la mitad restante, que al estar garantizada se entiende ingresada ( $15.000 \times 0,50 \times 0,70 = 5.250$  €); c) Las dos décimas partes (1/5) del 30 % restante ( $15.000 \times 0,50 \times 0,30 \times 0,20 = 450$  €). En total, ingresa  $7.500 + 5.250 + 450 = 13.200$  euros. Podemos formar entonces el siguiente ratio auxiliar, que llamaremos «I» (por ingreso):

.../...

.../...

$$I = \frac{13.200 + 1.000}{15.000 + 25.000} = \frac{14.200}{40.000} = 0,355 > 0,25$$

Al ser  $I > 0,25$ , las declaraciones de 2T y 4T se entienden ambas presentadas con ingreso, luego:

$$R = \frac{0}{1 + 1 + 1 + 1} = 0 < 0,50$$

Es decir, no hay reiteración y no cabría derivar responsabilidad.

La fórmula [1] permite hacer algunas reflexiones:

1. Conforme la proporción de declaraciones no presentadas sea mayor ( $N_{NP}$ ), al ubicarse en el denominador del ratio R, este será menor, luego menor probabilidad también habrá de incurrir en la responsabilidad. Ello es lógico, pues la no presentación de declaraciones se combate (en sede de la entidad) por la vía de la infracción tributaria, no de la responsabilidad. Además, si no tuviéramos en cuenta las declaraciones no presentadas (algo que, además, casa mal con la literalidad de la norma, que habla de las declaraciones que correspondería presentar), el deudor principal siempre podría desactivar la responsabilidad una vez declarada esta, por la simple vía de presentar con ingreso, de modo extemporáneo, las que no hubiera presentado dentro del año natural. Pudiera pensarse que la derivación estaría así incentivando el ingreso, pero no es cierto, porque el ratio R se forma con número de declaraciones, no con su importe. Bastaría, pues, con reconocer una deuda de un euro e ingresarla para que R se redujera. Como caso límite, si presentara solo una declaración, sin ingreso, con esta forma alternativa de calcular R sería  $R_1 = 1/1 = 1,00$ . Presentando después las otras tres, por un euro cada una de ellas, sería  $R_2 = 1/(1 + 1 + 1 + 1) = 1/4 = 0,25 < 0,50$ . Con la fórmula [1] esto no puede, sin embargo, suceder jamás. Si presenta posteriormente con ingreso habrá una simple reestructuración del denominador (subirá  $N_{PI}$  y bajará  $N_{NP}$ , pero la suma  $N_{PI} + N_{NP}$  se mantendrá constante). Y al no verse afectado tampoco el numerador ( $N_{PSI}$ ), también R mantendrá su valor inicial<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> La presentación sin ingreso no es, sin embargo, una opción lógica para el responsable. Si lo hiciera, ello causaría un incremento en el valor de R, porque el numerador aumentaría y el denominador permanecería invariado (esto

2. Por tanto, las declaraciones extemporáneas de las que habla el precepto (afirmando que se deben tener como presentadas) son las que se presenten fuera de plazo pero dentro del año. Todo lo que, debiendo ser presentado en el año, no lo es en él, es no presentado a efectos del cálculo de R.
3. El denominador del ratio R es fijo, una vez conocido el régimen de presentación de declaraciones del deudor principal. Si es trimestral, por ejemplo,  $N_{PSI} + N_{PI} + N_{NP} = 4$  siempre; del mismo modo, si es mensual será  $N_{PSI} + N_{PI} + N_{NP} = 12$ . Y si presenta tanto IVA como retenciones, los valores serán, respectivamente,  $4 \times 2 = 8$  y  $12 \times 2 = 24$ .
4. Las declaraciones complementarias –sobre las que la norma no se pronuncia, salvo que las consideremos incluidas en las extemporáneas–, al no responder a un patrón periódico, no se tienen en cuenta a efectos de R, puesto que no forman parte del vector fiscal.
5. Si existen procesos de cobro cuya conclusión emplee más de un año (ej.: aplazamiento del pago a tres años sin garantía), la responsabilidad no podrá, en cualquier caso, exigirse antes de que estos concluyan. Y ello, por la sencilla razón de que hasta entonces resultará imposible conocer el tratamiento (presentada con o sin ingreso) que merecen las autoliquidaciones afectadas por ellos.

#### 5.2.4.2. Comentarios

Son varios los argumentos que permiten sostener que la regulación expuesta resulta incorrecta.

**En primer lugar**, el ratio es conjunto para IVA y retenciones. Conforme puede demostrarse, la relación entre los ratios individuales y el conjunto de ambos tributos es<sup>2</sup>:

$$R_{IVA + RET} = 0,50 \times (R_{IVA} + R_{RET}) \quad [2]$$

Por tanto, cuando haya reiteración individual en ambos tributos también la habrá conjunta (es decir, si  $R_{IVA} \geq 0,50$  y  $R_{RET} \geq 0,50 \rightarrow R_{IVA + RET} \geq 0,50$ ). Del mismo modo, si no hay reiteración individual en ninguno de ambos no la habrá en los dos (si  $R_{IVA} < 0,50$  y  $R_{RET} < 0,50 \rightarrow R_{IVA + RET} < 0,50$ ). Pero habiéndola (individual) en uno y no en otro, puede haberla conjuntamente.

---

último, al aumentar las declaraciones presentadas sin ingreso en la misma medida en que se redujeran las no presentadas).

<sup>2</sup> Si hacemos  $R_{IVA} = a/b$ ;  $R_{RET} = a'/b'$ , será  $R_{IVA + RET} = (a + a')/(b + b')$ . Por tanto  $R_{IVA} + R_{RET} - R_{IVA + RET} = (a/b)[b/(b+b')] + (a'/b')[b/(b + b')]$ . Y como  $b = b'$ , será  $R_{IVA} + R_{RET} - R_{IVA + RET} = (a/b)(1/2) + (a'/b')(1/2) = (1/2)[(a/b) + (a'/b')] = (1/2)(R_{IVA} + R_{RET})$ . Es decir,  $R_{IVA} + R_{RET} - R_{IVA + RET} = 0,5 \times (R_{IVA} + R_{RET})$ . Despejando entonces  $R_{IVA + RET}$  en esta ecuación tenemos que  $R_{IVA + RET} = 0,5 \times (R_{IVA} + R_{RET})$ .

### EJEMPLO 2

El sujeto pasivo presenta declaraciones trimestrales de IVA y retenciones. Presenta sin ingreso todas las de retenciones y una de IVA. Los ratios serán:  $R_{IVA + RET} = [1_{IVA} + (1 + 1 + 1 + 1)_{RET}] / 8_{IVA + RET} = 5/8 = 0,625 > 0,50$ ;  $R_{IVA} = 1/4 = 0,25 < 0,50$ ;  $R_{RET} = 4/4 = 1 > 0,50$ .

El hecho de presentar declaraciones de ambos tipos hace que la elusión en retenciones arrastre al IVA, que, en sí mismo considerado, no generaría responsabilidad. La norma hace de peor condición, ante un mismo incumplimiento, a quien está obligado a declarar los dos tributos frente a quien solo soporta obligación por uno de ellos [se comprueba, en cualquier caso, que  $5/8 = 1/2 \times \{(1/4) + (4/4)\}$ ].

En general, siendo «n» el número de declaraciones a las que obliga el vector fiscal del deudor principal, se producirá el arrastre en un número de casos, H, que viene dado por la fórmula:

$$H = (1/4) [n (n + 2)] \quad [3]$$

En caso de declaración trimestral, por ejemplo,  $n = 4$ , luego  $H = 1/4 \times 4 \times 6 = 6$  casos. En tres de ellos, Retenciones arrastra a IVA (ninguna declaración de IVA presentada sin ingreso y cuatro declaraciones de Retenciones presentadas sin ingreso; una presentada sin ingreso de IVA y tres o cuatro presentadas sin ingreso de Retenciones) y en los otros tres sucede lo contrario. Del mismo modo, en caso de presentación mensual ( $n = 12$ ),  $H = 1/4 \times 12 \times 14 = 42$  casos, de los cuales, en 21 arrastra Retenciones a IVA, y en los otros 21, IVA a Retenciones. En general, en H/2 casos arrastra un tributo y en los H/2 restantes, el otro.

La prueba de este resultado es algo farragosa (aunque no demasiado) y la omitimos.

**En segundo lugar**, la reiteración se obtiene comparando números de declaraciones, sin importar su respectivo importe (más allá de que tales importes sí sean necesarios en los supuestos de ingresos parciales para la calificación de las declaraciones implicadas como presentadas con o sin ingreso). Puede así llegarse a exigir responsabilidad por cantidades pequeñas sin que otro tanto se diga de importes elevados.

### EJEMPLO 3

El sujeto pasivo A presenta declaraciones trimestrales de IVA. Las de los tres primeros trimestres (300 € cada una) no las ingresa; no así con la del cuarto (100.000 €),

.../...



.../...

que la presenta con ingreso. El sujeto B, por su parte, actúa de modo contrario; no ingresa la última pero sí las tres primeras. Será entonces  $R_A = \frac{3}{4} = 0,75 > 0,50$ ;  $R_B = \frac{1}{4} = 0,25 < 0,50$ . El primero incurre en reiteración, con un alcance de responsabilidad de  $300 \times 3 = 900$  euros; el segundo, que ha dejado de ingresar 1.000.000 de euros, en cambio, no incurre en reiteración. Se puede derivar la responsabilidad solo a quien incumple menos, en términos económicos.

**En tercer lugar**, un mismo incumplimiento material puede dar lugar o no a responsabilidad en función del patrón de ingresos dentro el año.

#### EJEMPLO 4

El sujeto pasivo presenta declaraciones trimestrales de IVA. Todas ellas son de 100 u.m., de los cuales ingresa, en cada una, solo 40. Las cuatro declaraciones son con ingreso parcial, luego hay que formar I. Será  $I = (40 + 40 + 40 + 40)/(100 + 100 + 100 + 100) = 160/400 = 0,40 > 0,25$ . Se consideran las cuatro presentadas con ingreso. Por tanto,  $R = 0/4 = 0 < 0,50 \rightarrow$  no hay reiteración. Consideremos, alternativamente, que bajo un mismo ingreso total anual (160 u.m.), su distribución hubiera sido esta otra: ingreso de 100 u.m. en el primer trimestre y de 20 u.m. en cada uno de los tres restantes. Ahora sería  $I' = (20 + 20 + 20)/(100 + 100 + 100) = 60/300 = 0,20 \leq 0,25$  y las tres declaraciones se considerarían presentadas sin ingreso. Luego  $R' = \frac{3}{4} = 0,75 > 0,50$  y sí habría reiteración.

**Por último**, el criterio del artículo 43.2 tampoco es neutral cuando el sujeto pasivo cambia de régimen, dentro del año. Esto solo sucede en casos excepcionales, por ejemplo, cuando se adquiere una rama autónoma de actividad cuyo volumen de operaciones, sumado al del adquirente, supera el umbral de declaración trimestral (6.010.212,04 €). En tal caso, se pasa de presentar declaraciones trimestrales a mensuales a partir del trimestre siguiente a aquel en que tiene lugar la adquisición (art. 121 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido)<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> En estos casos, el denominador de  $R$  ( $N_{PSI} + N_{PI} + N_{NP}$ ) valdrá 10, 8, 6 o 4 (en caso de que presente solo IVA) o 20, 16, 12 u 8 (IVA y retenciones), según que la adquisición tenga lugar, respectivamente, en el primero, segundo, tercer o cuarto trimestre del año. La fórmula de arrastre [3] también resulta aplicable en estos casos.

### EJEMPLO 5

El sujeto pasivo presenta declaraciones trimestrales durante 1T y 2T, que no ingresa. A partir del tercero presenta declaraciones mensuales, que sí ingresa. Su ratio es  $R = 2/(2 + 6) = 2/8 = 1/4 = 0,25 < 0,50$ , luego no hay reiteración. Si, en cambio, todo el año hubiera estado en régimen mensual, hubiera sido  $R = 6/(6 + 6) = 0,50$ , y sí habría reiteración.

## 6. CRITERIOS DE DERECHO TRANSITORIO

Sin que sepamos muy bien el motivo, la Ley 7/2012 es cicatera en materia de criterios transitorios. Para ser exactos, no contiene ninguna norma de esta naturaleza referida a la responsabilidad tributaria. Pero tales normas resultan necesarias, para obtener una disciplinada entrada en vigor de sus preceptos. El régimen transitorio que de *lege data* no existe hay, pues, que construirlo al margen del texto legal. La elaboración que sigue se realiza a partir del artículo 9.3 de la Constitución (que solo prohíbe la irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables), el artículo 2.3 del Código Civil (que exige que las normas que puedan ser transitorias, para que lo sean efectivamente así lo hagan constar en su texto) y el artículo 10 de la LGT. En particular, interesa el apartado 2, párrafo segundo, de este último precepto, que excepciona lo dispuesto en el artículo 2.3 del Código Civil en materia de infracciones y sanciones. Así, aunque no se prevea expresamente su retroactividad, conforme con el artículo 10.2, párrafo segundo, de la LGT, las normas infractoras y sancionadoras tributarias, si son favorables, se aplican retroactivamente. Esta previsión específica resulta particularmente aplicable en materia de responsabilidad porque, según recordaremos, hay dos escenarios en que ambas, responsabilidad y sanción, confluyen:

- a) Extensión al responsable de las reducciones de sanción del deudor principal.
- b) Suspensión automática de las sanciones incluidas en el acuerdo de responsabilidad.

Los criterios que a continuación se exponen han sido explícitamente puestos de manifiesto por la Agencia Tributaria. Aunque carecen de valor normativo –y no siempre, además, se ajustan a las fuentes de derecho transitorio citadas–, poseen un indudable carácter informativo práctico.

1. **Responsabilidad del artículo 43.2 de la LGT.** Desde nuestro punto de vista, resulta necesario dejar transcurrir al menos el primer año natural posterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012 (31 de octubre de 2012), es decir, todo 2013, para que puedan verificarse los requisitos a los que se supedita la aplicación de dicho precepto. Luego esta responsabilidad podría ser declarada, como muy pronto, a partir de 1 de enero de 2014. Sin embargo, se ha considerado que la expresión años

naturales debe entenderse como comprensiva de doce meses seguidos, aun cuando no coincidan con el año natural. No se aclara, aun con todo, si tales meses son, a su vez, naturales o no. El matiz no es baladí, pues una respuesta negativa obliga a fijar, a su vez, la duración de tales meses no naturales. Si consideramos doce meses naturales, la responsabilidad podrá ser declarada por primera vez a partir del día 1 de noviembre de 2013, por el periodo comprendido entre 1 de noviembre de 2012 y 31 de octubre de 2013; en caso contrario tendríamos como primer día de cómputo el de la propia entrada en vigor de la Ley 7/2012 (31 de octubre de 2012), lo que nos llevaría a extender el año «natural» hasta el posterior 30 de octubre de 2013 (para que salgan 365 y no 366 días), con lo cual la responsabilidad podría ser iniciada por primera vez a partir del día 31 de octubre de 2013.

Aunque este comentario no es propiamente transitorio, debe tenerse en cuenta que si existen procesos de cobro cuya conclusión emplee más de un año (ej.: aplazamiento del pago a tres años sin garantía), la responsabilidad no podrá, en cualquier caso, exigirse antes de que estos concluyan. Y ello, por la sencilla razón de que hasta entonces resultará imposible saber el tratamiento que merece la autoliquidación en cuestión (presentada con o sin ingreso).

2. La **extensión de la reducción de sanciones** (art. 41.4 LGT) debe ofrecerse al responsable en todos aquellos procedimientos que, hallándose iniciados a 31 de octubre de 2012, no estén concluidos a dicha fecha (en el sentido de que la declaración de la responsabilidad no haya sido dictada todavía)<sup>4</sup>. Si el trámite de audiencia ya ha sido concedido a dicha fecha, deberá abrirse otro específico (con el riesgo de caducidad del expediente que ello conlleva) que, a falta de previsión normativa, tendrá la duración general de 10 días contemplada en la Ley 30/1992. En caso contrario, la posibilidad de prestar conformidad se ofrecerá en el propio trámite de audiencia. A diferencia del régimen definitivo (aplicable a procedimientos que se inicien a partir de 31 de octubre de 2012), la conformidad ganada por el deudor principal se transmite automáticamente al responsable, que en ningún caso, pues, responderá de más sanción que el sujeto infractor.

Desde nuestro punto de vista, se trata de un criterio equivocado en lo atinente al deslinde que hace entre situaciones transitorias y definitivas. De acuerdo con el corte establecido, todo procedimiento iniciado a partir de 1 de noviembre de 2012 es definitivo, no transitorio. Pero, siendo la responsabilidad una materia sustantiva, debería aplicarse la nueva ley solo a aquellos casos en que la responsabilidad tenga lugar a partir de dicha fecha. Los procedimientos iniciados a partir de entonces por presupuestos previos no son, pues, en rigor, definitivos. Y a pesar de ello, no serán

<sup>4</sup> No, pues, si ya ha sido dictada pero se halla pendiente de notificación ni tampoco si incluso ha sido notificada también. Y en este segundo caso, tanto si el periodo voluntario de pago ha concluido a 31 de octubre de 2012 como si no. Será transitorio, en cualquier caso, el que se inicie el mismo día 31 de octubre, pues a dicha fecha, obviamente, no estará concluido pero sí iniciado.

considerados transitorios. Esta circunstancia es importante, ya que el régimen de conformidad definitivo, según indicamos en su momento, puede perjudicar al responsable, si este no se acoge a la conformidad de la que gozó el infractor.

En defensa de nuestra tesis podemos invocar tanto el precedente legislativo como la propia LGT. Así, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, estableció la misma regla que aquí defendemos sobre aplicación temporal de los nuevos supuestos de responsabilidad por levantamiento del velo que incorporaba a las letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT (disp. trans. cuarta). En cuanto a la LGT, su artículo 10.2, en el párrafo primero, destinado a la entrada en vigor de las normas que afectan a los tributos de devengo instantáneo, dispone que, salvo mención expresa de retroactividad, serán aplicables a los hechos imposables devengados desde la entrada en vigor de la reforma. En este sentido, el equivalente al hecho imponible en el tributo es el presupuesto de responsabilidad en la responsabilidad.

3. **Suspensión automática de las sanciones** (art. 212.3 LGT). Se aplica a todas las impugnaciones que se formulen a partir de 31 de octubre de 2012.
4. **Otros aspectos.** Las medidas cautelares que traten de adoptarse para garantizar el buen fin de una responsabilidad tributaria se regirán por la nueva redacción del artículo 81.5 de la LGT cuando se adopten a partir de 31 de octubre de 2012. De igual modo, los actos de blindaje que tengan por objeto evitar el pago de sanciones administrativas (art. 10.2 LGP) serán combatibles a través del artículo 42.2 de la LGT únicamente si acaecen a partir de la referida fecha.