

CUESTIONES A DEBATE...

LA NUEVA «CONFORMIDAD» DE LOS RESPONSABLES
TRIBUTARIOS: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS

Miro Ayats Verges

Fernando de Vicente Benito

Abogados. Cuatrecasas, Gonçalves Pereira

EXTRACTO

Con esta nota los autores ponen de manifiesto los problemas interpretativos que presenta el nuevo artículo 41.4 de la LGT, que pueden llevar a situar al tercero responsable en una situación peor que la del deudor principal en relación con el pago de las sanciones.

Palabras claves: LGT, responsables, deudor principal, reducción de sanciones y conformidad.

Fecha de entrada: 07-05-2013 / Fecha de aceptación: 21-05-2013 / Fecha de revisión: 27-05-2013

ISSUES TO DEBATE...

THE NEW «COMPLIANCE» OF THE RESPONSIBLE TAX:
PROBLEMATIC ASPECTS

Miro Ayats Verges

Fernando de Vicente Benito

ABSTRACT

With this note the authors reveal the interpretation problems of the new article 41.4 of the Spanish General Tax Code, that under certain interpretation may lead to place the third party responsible for the payment of the debt in a worst situation than the debtor itself in terms of the payment of fines.

Keywords: LGT, third party responsible, principal debtor, reduction of sanctions and compliance.

Aquellos que dedicamos nuestros esfuerzos diarios a la práctica contencioso-tributaria recibimos hace unos meses con cautela la modificación del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria (LGT) operada por la Ley 7/2012, que introduce la posibilidad de que el responsable tributario, ya sea solidario o subsidiario, preste su conformidad a la derivación de responsabilidad para así poder beneficiarse de la reducción del 30% del importe de las sanciones. Pese a la aparente claridad de la Exposición de Motivos de la ley, que señala expresamente que la finalidad de la reforma es (*sic*) «ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad», nuestro escepticismo derivaba de la confusa redacción del nuevo artículo 41.4 de la LGT, que dejaba una puerta abierta a que la Administración interpretase, de manera claramente desfavorable para los obligados tributarios, que si el responsable no prestaba esa conformidad se le debía exigir la reducción por conformidad del 30% de las sanciones previamente aplicada al deudor principal. Tan solo han tenido que pasar unos pocos meses para comprobar que nuestros temores no eran infundados, ya que esta es la tesis que defiende la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

En nuestra opinión la interpretación del nuevo artículo 41.4 de la LGT que sostiene la AEAT es incorrecta, por los motivos que a continuación apuntaremos.

La LGT señala en su artículo 182 que, en determinados supuestos, el responsable tributario lo será no solo del pago de la cuota tributaria, sino también «del pago» de la sanción impuesta al sujeto infractor (deudor principal). El responsable lo es, por tanto, del pago de la sanción, pero no de la conducta que se sanciona, ya que como nos recuerda la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 el responsable no es un sujeto infractor. Siendo ello así la responsabilidad debe quedar limitada al importe efectivo de la sanción cuyo «pago» puede exigirse al sujeto infractor, no pudiendo nunca ser superior. Pues bien, la interpretación del artículo 41.4 de la LGT que realiza la AEAT conduce precisamente a la situación opuesta, ya que si el responsable no presta la conformidad a la derivación se le exigirá el pago de una sanción superior a la efectivamente impuesta al sujeto infractor (deudor principal).

La Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, al señalar que la finalidad de la norma es permitir al responsable «beneficiarse de la reducción legal por conformidad», avala la interpretación que defendemos. Efectivamente, debe tenerse en cuenta que con anterioridad a la Ley 7/2012 la sanción derivada era siempre la efectivamente impuesta al deudor principal, de forma que si este había prestado la conformidad al acta, y por tanto tenía derecho a la reducción del 30% de

la sanción, esta reducción se aplicaba automáticamente a la deuda cuyo pago se exigía al responsable. Siendo ello así, y estando en presencia de una reforma legislativa, el único supuesto en el que la norma resulta novedosa, permitiendo al responsable «beneficiarse de la reducción legal por conformidad» (reducción del 30 % de la sanción) es aquel en que con anterioridad el responsable no tenía tal derecho, esto es, cuando el deudor principal no había prestado la conformidad a la propuesta de regularización.

La tesis que defiende la AEAT plantea otras incongruencias. Así, por ejemplo, resulta incompatible con la configuración legal de la «conformidad» como criterio de graduación de las sanciones [art. 187.1 d) LGT]. A nuestro juicio carece por completo de sentido que un criterio de graduación aplicado al deudor principal para fijar el importe de la sanción desaparezca –sin duda por ser favorable– cuando se exige el pago de esa misma sanción no ya al deudor principal, sino a un responsable solidario o subsidiario.

Una incongruencia adicional se plantea en relación con el derecho de reembolso que asiste a todo responsable conforme al artículo 41.6 de la LGT, ya que el responsable difícilmente podrá exigir al deudor principal en vía de regreso una sanción por importe superior a la que en su día se le impuso a este. De aceptarse la tesis que defiende la AEAT, la pérdida de la reducción del 30 % de conformidad se configuraría como una suerte de «sanción» que se impone al responsable –pero no, al deudor principal– por no aquietarse no ya a la procedencia de la deuda que se le exige, sino a su propia condición de responsable. Y ello vulneraría, a nuestro juicio, el principio de tipicidad y la más elemental lógica jurídica, ya que no prestar la conformidad a la propuesta de derivación de responsabilidad no es una conducta tipificada como infracción tributaria, sino un derecho del presunto responsable cuyo ejercicio no puede redundar en su perjuicio.

No menos relevante es la problemática que plantea el distinto alcance de las conformidades que se exigen al deudor principal y al responsable para la aplicación de la reducción del 30 % de las sanciones: mientras que el deudor principal debe prestar su conformidad a la regularización, pudiendo recurrir las sanciones, al responsable se le exige una conformidad a la procedencia de la derivación y a la totalidad de la deuda derivada, con lo que queda privado de un derecho –el de recurrir las sanciones– que sí se reconoce al deudor principal. A nuestro juicio lo lógico habría sido situar al responsable en una situación equivalente a la del deudor principal, exigiéndole solo la conformidad a las liquidaciones derivadas. Extender la exigencia de la conformidad a la sanción y la derivación atenta contra el principio de proporcionalidad, ya que se exige mucho más al responsable que al sujeto infractor, para alcanzar un trato equivalente.

Un ejemplo servirá para ilustrar la incongruencia de la norma en este punto. Imaginemos una sociedad a la que se levanta un acta de conformidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) con una cuota dejada de ingresar de 100 u.m., y a la que se impone una sanción de 50 u.m., que tras la reducción de conformidad al acta queda fijada en 35 u.m. En este supuesto la sociedad puede recurrir la sanción para discutir su procedencia sin perder la reducción del 30 % (15 u.m.). Pues bien, si en este caso se deriva responsabilidad al administrador,

este tendría que prestar la conformidad a la sanción –además de a la liquidación y a la procedencia de la derivación– para no tener que pagar como responsable las 15 u.m. que previamente se han reducido a la sociedad. Y ello nos llevaría a la siguiente situación, que no podemos sino calificar de absurda: se pretende que el mismo administrador que ha firmado el recurso contra la sanción para discutir su procedencia reconozca, en el procedimiento de derivación, que la sanción fue correcta, ya que si no lo hace tendrá que hacer frente, de forma personal y sin derecho de reintegro, al pago de 15 u.m. (la reducción del 30 % de la sanción de las que no responde la sociedad infractora).

El anterior ejemplo ilustra otra de las paradojas a las que conduce la tesis que defiende la AEAT: si la sociedad (deudor principal) tiene intención de recurrir la sanción, prestar la conformidad al acta podría dejar de tener interés, ya que el 30 % que la sociedad se ahorra en términos de sanción será no obstante exigido a su administrador (el responsable) a menos que este preste su conformidad a la sanción. Se dificulta, en definitiva, prestar conformidad a las actas de inspección ante el riesgo de una ulterior derivación de responsabilidad.

A lo anterior cabe añadir que, de aceptarse la tesis de la AEAT, nos encontraríamos ante una reforma que, por afectar a aspectos sustantivos del régimen sancionador¹, y ser desfavorable respecto al régimen jurídico preexistente², solo debería ser aplicable, en perjuicio del responsable, respecto de hechos acaecidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, por aplicación del principio de irretroactividad de disposiciones sancionadoras desfavorables (arts. 9.3 CE y 10.2 LGT).

En definitiva, a nuestro juicio el artículo 41.4 de la LGT solo tiene sentido si se interpreta como un precepto que introduce un derecho que los responsables previamente no tenían, posibilitando que presten una conformidad negada por el deudor principal para así poder acogerse a la reducción del 30 % de la sanción³. Y en este entendimiento consideramos que la posibilidad de prestar la conformidad a la derivación de responsabilidad debe aplicarse no solo a los procedimientos de derivación de responsabilidad iniciados tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, sino a todos aquellos procedimientos que se encuentran en vía de recurso, ya sea administrativo o contencioso-administrativo. Se trata, en definitiva, de aplicar retroactivamente una norma más favorable que afecta al régimen sancionador, y que no es meramente procedimental, sino sustantiva, al ser la conformidad un criterio de graduación –y, por tanto, de cuantificación– de

¹ En nuestra opinión la posibilidad de exigir al responsable el pago de una sanción sin reducción del 30 % en caso de no prestar la conformidad a la derivación de responsabilidad sin duda lo es, al ser la conformidad un criterio de graduación de las sanciones.

² Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012 el responsable se beneficiaba siempre de la reducción por conformidad aplicada al deudor principal.

³ El nuevo artículo 41.4 de la LGT también contempla que el responsable pueda acogerse a la reducción del 25 % por pago y no recurso de la sanción regulada en el artículo 188.3 de la LGT.

las sanciones. Es cierto que la Ley 7/2012 no contiene ninguna disposición que contemple esta aplicación retroactiva, pero tal norma no es necesaria ya que, al ser la conformidad un criterio de graduación de las sanciones, su aplicación retroactiva resulta imperativa por aplicación de los artículos 9.3 de la CE y 10.2 de la LGT.