

La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Con efectos desde el 31 de octubre de 2012, salvo las previsiones relativas a la limitación de pagos en efectivo que entró en vigor veinte días más tarde, aunque afectado a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación, se acaba de aprobar una Ley de medidas contra el fraude que lleva como título el de 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 30/10/2012).

Su propio título nos anuncia un extenso contenido pues van a introducirse modificaciones no solo en el ámbito del fraude fiscal, lo que por sí solo afectaría tanto a las leyes específicas de los distintos impuestos como a la Ley General Tributaria, sino también en materia presupuestaria, etc. Es decir, necesariamente hemos de delimitarnos en este estudio a una parte de la norma, siendo la que hemos elegido la relativa al reforzamiento de las facultades atribuidas a los órganos de recaudación pues, como expondremos, son quizá las medidas más relevantes aunque no las que han despertado mayor interés en los medios de comunicación y entre los ciudadanos, pues este mérito ha correspondido a la limitación de pagos en efectivo y, creemos también, al nuevo deber de declaración de bienes situados en el extranjero ya que su incumplimiento conllevará un conjunto de consecuencias tan graves –sanciones e incrementos no justificados de patrimonio- que no podían pasar inadvertidas.

Vamos a exponer este trabajo diferenciando claramente dos partes: la primera, en la que nos referiremos a aspectos generales de la Ley (en adelante LMLFF); y la segunda, en la que afrontaremos ya el examen de las concretas disposiciones legislativas que amplían las capacidades que actualmente tienen atribuidas

los órganos de recaudación para impedir que el trabajo realizado por los órganos de control y liquidadores no se diluya en la mera constatación de un crédito –incobrable- a favor de la Hacienda pública.

Antes de adentrarnos en este propósito, hemos de advertir que, en el momento en el que se cierran estas páginas no se ha publicado en el BOE el reglamento de desarrollo de la Ley, siendo éste el primer hecho a resaltar ahora pues la Ley se remite al mismo en una forma en exceso genérica, habiendo ordenado que *“El Gobierno podrá dictar las normas reglamentarias necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley”*. Es decir, un apoderamiento excesivamente general que habrá de ser interpretado en relación con los distintos márgenes que, en cada caso, le permitan cada una de las disposiciones en particular.

2. Los aspectos generales de la Ley

A. El contenido y los fines de la Ley 7/2012

Ni tan siquiera el título de la Ley nos pone en guardia sobre el extenso contenido de sus disposiciones, pues si pensamos en su relación con el “fraude fiscal” –y pasará a la historia con un nombre abreviado referido a ello- encontraremos que éste debe ser entendido en el sentido más amplio que pudiera atribuírsele, habiéndose afirmado al respecto que *“ no parece adecuado que en un Proyecto de Ley orientado a luchar contra eso que, sin demasiada sutileza científica, se denomina fraude fiscal, se incluyan preceptos orientados a expandir la interrupción y suspensión de la prescripción ...*

... Se viene a aceptar que la lucha contra el fraude equivale a asegurar la recaudación de los créditos, no en combatir la evasión y la elusión fiscal. Se trata de medidas de acusado perfil recaudatorio, que poco tienen que ver con una concepción rigurosa del fraude, la elusión y la evasión, y que vendrían avaladas por esa concepción de las medidas antifraude a las que hacía referencia FALCON Y TELLA, como medidas destinadas a salvaguardar la “potencialidad recaudatoria del sistema fiscal”. (César García Novoa Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de la prescripción).

Este hecho se comprende fácilmente si tenemos en consideración cuáles son los fines que se han perseguido por el legislador pues en la misma Exposición de Motivos de enumeran los siguientes:

- Medidas dirigidas a la *prevención y lucha contra el fraude fiscal*
- Otras medidas que tienden a *perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario*
- *Evitar litigios innecesarios* (La EM explica su conexión con el fraude diciendo que *“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”*)
- Contiene además *medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública*.- investigación patrimonial de los sujetos imputados, etc.- que se conectan con otro PROYECTO de Ley en tramitación (Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley

Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social).

Respecto de esta otra norma (Véase José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario -Proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012- Diario La Ley, Nº 7952, 26 Oct. 2012), nos dice su Exposición de Motivos que: *“Los objetivos de la reforma en el ámbito tributario son: la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la hacienda y a los presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.”*

Es decir, estamos en presencia de una misma materia que, por razones evidentes, ha tenido que ser separada en dos tipos diferentes de Ley, por lo que, si acaso el contenido de cualquiera de ellas pudiera parecer de extensos efectos, las dos juntas afectan a todo tipo de ámbitos (presupuestario, tributario, administrativo, penal, procesal, etc.), pero que, al mismo tiempo, nos sitúan en la verdadera intención perseguida: la de agravar las consecuencias sancionadoras de determinadas conductas defraudadoras respecto de los fondos públicos, incrementando además los instrumentos de que disponen la Administración y los jueces para combatirlos y perseguirlos (Hasta en el proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno se contienen disposiciones con esta finalidad, aunque se persiguen también objetivos distintos, pues se sanciona a los gestores públicos que falseen las cuentas u oculten datos generando un perjuicio económico para la Administración, pudiendo ser condenados a penas de cárcel de entre uno y cuatro años, además de ser inhabilitados entre tres y diez años).

B. El contexto de la norma

Como no podía ser de otro modo, un conjunto normativo como el indicado ha de tener una justificación o fundamento y ha de procurar, en todo caso, que socialmente se acepten los nuevos contenidos, pues el hecho de acudir al establecimiento de medidas sancionadoras y represivas pone en alerta a sus destinatarios más cuando la conciencia fiscal de los españoles sigue dando muestras de no ser excesivamente estricta (Según el último barómetro sobre “la conciencia fiscal de los españoles” del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, el 43 por ciento justifica abiertamente el fraude fiscal).

Quizá por ello, siempre que se tramita una Ley cuyo contenido es el de introducir normas que se califican como anti-fraude, prosperan los estudios y datos relativos a la importancia y efectos de estas conductas. En el difícil y complejo momento actual los datos que sobre esta situación se ofrecen son alarmantes tanto si se refieren a la importancia de la *economía sumergida* (La lucha contra el fraude fiscal es en particular un objetivo prioritario para mejorar la suficiencia y equidad del sistema tributario, más aún en un país como el nuestro en el que el volumen de la economía sumergida se sitúa, según distintas estimaciones, entre el

20 % y el 25 % del PIB. Así, una estimación realizada por FUNCAS concluye que mientras la economía española se duplicó entre 1980 y 2008, la economía sumergida se cuadruplicó en esos años, pese a que los modestos objetivos de control tributario se superaron año tras año); a la *caída de ingresos fiscales* de los presupuestos; o al *fraude detectado en la fase de recaudación del tributo*.

Lo anterior no significa que los datos, informes o estudios que, en estos casos aparecen y se airean, sean inciertos sino que, como acabamos de señalar, este tipo de normas requieren una legitimación especial para que sean aceptadas socialmente y más especialmente por los operadores que la van a aplicar en un primer momento: asesores, empresas, profesionales, ya que estos grupos son sensibles a la incidencia que, en la esfera jurídica de los ciudadanos –mayores deberes formales, mayores potestades administrativas, mayores sanciones, etc.–, siempre conlleva la introducción de nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal.

En relación precisamente con el fraude en la fase de recaudación y para contextualizar la nueva Ley, hemos de remitirnos a la Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012.

En esta Resolución, donde se nos advierte que *“la estrategia de lucha contra el fraude para el presente ejercicio se verá complementada con el impulso de diversas medidas normativas dirigidas, unas, a favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, lo que permitirá liberar recursos para dedicarlos a tareas de control, y otras, a impedir situaciones de fraude”*, se mencionan entre las medidas a adoptar algunas que han sido recogidas por la Ley que nos ocupa. Así, entre otras medidas, se decía entonces que *“serán objeto de un estrecho seguimiento las operaciones con pago de efectivo de elevado importe”*; o que se controlará especialmente la emisión de facturas falsas y otros problemas relacionados con la EOS (al respecto dice la EM de la Ley: *“se establecen nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva para los contribuyentes que realicen determinadas actividades y el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a las mismas procedentes de obligados a practicar retención o ingreso a cuenta supere una determinada cuantía”*); etc.

Y, dentro de las tres áreas de actuación que se fijan para el 2012, una de ellas se remite precisamente al *“Control del fraude en fase recaudatoria”*, dado que esta fase de la aplicación del tributo es cada vez objeto de una mayor preocupación, como nos desvela la propia Resolución de la Dirección General de la AEAT al afirmar:

“De poco sirve la labor de control si las liquidaciones y sanciones a que da lugar no llegan a ingresar en el erario público. Sin cobro efectivo de las cantidades adeudadas, la actividad de lucha contra el fraude desarrollada por la Administración Tributaria deviene inútil. Por este motivo, la Agencia va a volcar su esfuerzo en medidas destinadas a lograr el ingreso efectivo de la deuda tributaria.”

Y, como medidas a adoptar en esta orientación, menciona la citada Resolución muchas de entre las que destacamos, por su clara relación con el contenido de la Ley, las siguientes: a) medidas para combatir la utilización con fines fraudulentos de los aplazamientos de pago; b) medidas cautelares de embargo preventivo de bienes y derechos para asegurar el cobro de las deudas liquidadas por la Agencia Tributaria; c) medidas de aseguramiento de las cuotas defraudadas en delitos contra la Hacienda Pública;

- d) actuaciones contra el fraude relacionado con la presentación de autoliquidaciones sin ingreso asociado;
- e) impulso de las derivaciones de responsabilidad y de la adopción de medidas cautelares.

C. La tramitación parlamentaria

Posiblemente, el contexto en el que se gestó la Ley alentaba que en su tramitación parlamentaria todos los grupos parlamentarios, casi sin excepciones, hayan apoyado el Proyecto cuando no vinieron a reclamar más y más graves medidas anti-fraude.

Así el Grupo socialista proponía la creación de una Oficina de lucha contra el fraude en la gestión de los fondos públicos adscrita a la Subsecretaría del Ministerio cuyo fin esencial sería el del estudio de todos los datos disponibles por parte de la Administración General del Estado, así como el cruce entre los mismos, teniendo acceso tanto la propia Agencia Tributaria, como la Intervención General del Estado, la Tesorería General de la Seguridad Social y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Todo ello para perseguir *“el fraude fiscal, aduanero, el blanqueo de capitales, la economía sumergida, y la vertiente económica y financiera de la criminalidad organizada y otros delitos como los relacionados con la corrupción”*.

El Grupo parlamentario de IU y otros partidos, proponía, entre otras cosas, en materia de responsabilidad tributaria, introducir una disposición que, en relación con los sujetos que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, cuya responsabilidad, sabemos, es solidaria, dijese:

“Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la persona que figura como administrador de una persona jurídica o como representante de las entidades reguladas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, tiene la condición de causante o colaborador activo en la realización de la infracción tributaria.

Igualmente se presumirá, salvo prueba en contrario, que la persona que ha intervenido en la formalización de un negocio jurídico como representante de una persona jurídica o de una entidad de las reguladas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, es causante o colaborador activo de las infracciones tributarias que puedan derivarse del citado acto jurídico.”

Y, en paralelo a lo anterior, en materia de prescripción, elevar a cinco el periodo general y a diez años aquellos supuestos en los que la cuantía de la cuota defraudada excediera de seiscientos mil euros, o se hubiese cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal, o cuando la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación ocultase o dificultase la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Y, en el mismo o similar sentido, el Grupo de UPyD, proponía también la ampliación del periodo de prescripción a diez años, cuando se utilicen medios – “negocios, entidades o jurisdicciones”- mediante los cuales se ocultase o dificultase la identificación o la determinación de la cuantía defraudada; no se hubiere presentado declaración alguna, correspondiente al tributo y ejercicio objetos de liquidación, estando obligado a ello; o cuando se hubiera detentado un cargo público en una administración pública, o bien se hubieran ejercido funciones de dirección en una entidad pública.

D. La necesidad de la nueva Ley

Aunque en este momento existen muy pocos trabajos y estudios sobre las nuevas disposiciones, los que existen –algunos sobre el proyecto de Ley– vienen a poner en cuestión dos aspectos de la norma en los que se concentran sus críticas: la desproporción de algunas de sus medidas (tanto sancionadoras como de garantía; sobre la responsabilidad tributaria; o en reforzamiento de la recaudación) y las generalidades conceptuales que se emplean en la definición de los supuestos de aplicación, lo que produce el efecto de incluir en su ámbito casos que nada tienen que ver con el fraude fiscal.

Por nuestra parte, entendemos que estas críticas, para ser entendidas, deben ser examinadas en el siguiente sentido: se trata de medidas legislativas que podrían sustituirse por actuaciones selectivas de la Administración. Es decir, acudiendo a expedientes individualizados en los que, a la vista de las circunstancias del caso, se procediese a imputar a los defraudadores las responsabilidades que correspondan, y partiendo siempre de que en nuestro ordenamiento ya existen disposiciones normativas que dan cobertura a este tipo de actuaciones sin necesidad de que la nueva Ley las amplíe o incorpore.

Sin embargo la solución que opta por el desarrollo de actuaciones individualizadas y selectivas de control administrativo –el fraude es siempre atípico, negocios anómalos, complejos, irregulares y por eso la Ley no puede tipificarlo con definiciones exactas– tiene inconvenientes y desventajas respecto de la vía elegida en la Ley consistente en introducir, con expresiones bien amplias, nuevos supuestos de responsabilidades, deberes, sanciones, cargas, etc.

Efectivamente, el desarrollo de una labor “artesanal” por parte de la Administración tributaria tiene como principales inconvenientes su lentitud, su coste, y el hecho de caer bajo el control absoluto de los tribunales, quienes pueden finalmente anular el esfuerzo dedicado a la construcción de un “caso”. Pero es que, además, y volvemos a enlazarlos con el tema principal de este trabajo, los órganos responsables de la recaudación no tiene atribuida expresamente una potestad calificadora de los actos o negocios que permita detectar y desentrañar actuaciones y entramados de sujetos u operaciones para evitar el efectivo cobro de los créditos tributarios ya liquidados. Antes bien, en nuestro ordenamiento el procedimiento de recaudación más bien lo hemos construido pensando en un procedimiento de mera ejecución de otro anterior y distinto, donde estas cuestiones han debido quedar resueltas. Así se desprende de la forma en que la LGT, artículo 162 de la LGT, les atribuye las facultades que los artículos 142 y 146 de la citada ley confieren a la inspección de tributos, pues en estas disposiciones no se habla de la potestad calificadora cuya regulación se contiene en el artículo 115. 2. *(En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos).*

En resumen, como se desvela por el examen de muchas de las disposiciones de la Ley, lo que se introducen son medidas que se suman a las ya existentes que son además suficientes para combatir el fraude, pero que vienen a facilitar el trabajo de quienes las han de aplicar, pues les ahorran acudir a instrumentos que tienen una naturaleza más selectiva y compleja. Ahora bien, este ahorro necesariamente conlleva un cierto automatismo en la calificación de las conductas y en la aplicación de consecuencias preventivas o sancionadoras a casos que hubiesen quedado excluidos tras un examen detenido de las circunstancias concurrentes.

3. Medidas en refuerzo y garantía de cobro de los créditos tributarios

Son varias las vertientes del ordenamiento tributario que se han visto afectadas por las disposiciones de la Ley que tienden a reforzar las potestades y facultades atribuidas a los órganos de recaudación o que introducen figuras, deberes o instrumentos jurídicos en general, con los que el cobro del crédito tributario viene a garantizarse en mayor medida.

A los efectos que ahora nos interesan, los vamos a examinar ordenándolos en varios bloques de materias.

A. Modificaciones en el régimen de la responsabilidad tributaria prevista en la LGT

Uno de los aspectos de la LGT que ha sido objeto de más importantes reformas es la atinente a la figura de los responsables. Comenzaremos por examinar algunas de ellas.

1. Un nuevo supuesto de responsabilidad (modificación del artículo 43 LGT añadiendo un nuevo apartado 2)

a. Los aspectos esenciales del supuesto

El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido por la Ley 7/2012 tiene como elementos esenciales los siguientes: va a afectar a los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas por las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, cuando tales deudas hayan sido reiteradamente declaradas y autoliquidadas sin ingreso y, existiendo continuidad en las actividades de la empresa, pueda acreditarse que la presentación de la declaración y autoliquidación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria que constituya su objeto.

De la mera lectura del precepto se desprenden un conjunto de incógnitas que, dada la amplitud –ya denunciada– de los términos empleados, van de ser objeto de definición por el propio legislador para evitar que la aplicación del precepto sea conflictiva y que, en la medida de lo posible, se haga de forma casi automática.

A este fin nos dice la Ley que se entiende que existe reiteración “cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea”. Para efectuar este cómputo no se toman con consideración las autoliquidaciones aplazadas con garantía debidamente formalizada ni aquellas otras en las que, sin existir dicha garantía, se hubiesen incumplido los términos de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento.

Por otra parte, se entiende que no se han ingresado unas autoliquidaciones cuando, incluso existiendo ingresos parciales de algunas de ellas, el importe de estos, durante el año natural, no supere el 25 por ciento del total de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Y, finalmente, se presume que no existe una intención real de cumplir la obligación tributaria declarada y no ingresada cuando se hubiesen satisfecho otros créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior al momento del devengo de las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad y siempre que los créditos pagados no fuesen preferentes respecto de a los créditos tributarios.

La adopción de esta medida se explica en la Exposición de Motivos de la Ley afirmando que *“se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio.*

Siendo esta la justificación de la medida, el grupo parlamentario socialista pretendió ampliar su alcance durante el debate en el Congreso, proponiendo dos modificaciones –que fueron rechazadas– que la responsabilidad se extendiese a todas las deudas de las entidades y no solo a las retenciones y repercusiones, y, en consecuencia con lo anterior, se elevase al 50% el límite para considerar que no se había producido el ingreso de las autoliquidaciones ante un año natural. A contrario, otro grupo parlamentario pedía suprimir todo el apartado ya que el contribuyente, para no incurrir en este supuesto de responsabilidad, optaría por no presentar las autoliquidaciones y, por tanto, la administración tardaría más en tener conocimiento de la deuda tributaria.

A nuestro juicio, el nuevo supuesto de responsabilidad viene a yuxtaponerse a los ya existentes contenidos en la LGT que afectan a los Administradores sociales, pero sin que exista solapamiento con ellos, pues, respecto de la responsabilidad general de los administradores, porque no se exige ahora que se haya impuesto una sanción a la sociedad, sin que se requiera ahora tampoco el cese en la actividad, sino al contrario, ni que las entidades se encuentren en periodo de liquidación. Finalmente, respecto de la responsabilidad solidaria por participación activa en infracciones, las diferencias son también importantes. Ello a pesar de que tampoco sea imposible encontrar casos en los que se produzca una concurrencia real de normas sobre unos mismos hechos.

b. Examen de la medida

Lo primero que debe advertirse es que las definiciones de la propia Ley respecto de algunos de sus elementos –hemos aludido a la definición de lo que debe entenderse como reiteración en la presentación de autoliquidaciones sin ingreso o intención de no cumplir la obligación– no significa que sólo en esos casos se pueda aplicar la norma ya que la Ley no limita su extensión exclusivamente a estos casos sino que, como se dice literalmente, en ellos “se presumirá” o “se considerará” que existe reiteración o falta la intención de pago, pero nada impide que la Administración acredite estos elementos por medio de otros indicios o pruebas (¿faltaría la intención de pago cuando el sujeto hubiese instado de forma fraudulenta aplazamientos o fraccionamientos aunque no se hubiesen hecho pagos a terceros?). Es decir, no necesariamente ha de hacerse una interpretación absolutamente restrictiva de la disposición que analizamos.

Entendido así el precepto, en el sentido de ampliar su ámbito de aplicación más allá de las definiciones-ejemplos que se contienen en su texto, hemos de estar de acuerdo con lo que afirmaba, en relación al Proyecto de Ley, el Informe elaborado por la AEAT cuando calificaba de excesivo el contenido de la

disposición, más aún porque, en un momento como el actual, una empresa que carente de liquidez, presenta sus autoliquidaciones sin posibilidad de ingresarlas, se situaría en la posición de dejar de pagar a terceros para no incurrir en esta responsabilidad, cuando lo cierto es que solo cumpliendo con sus obligaciones frente a proveedores, trabajadores, etc., se podría mantener la empresa en actividad.

Esta última reflexión nos lleva a otra cuestión no resuelta en el texto legal y es la de concretar cual es el significado del término “créditos preferentes a los créditos tributarios”, pues esta determinación puede ser clave para aplicar o no el precepto. Es decir, ha de determinarse si la preferencia se fijará en virtud de los que se deduzca de la legislación concursal o de la propia LGT, así como la forma en la que habría de resolverse, en su caso, una cuestión que aparecería como prejudicial respecto del resto del precepto.

2. Fijación de un nuevo plazo de prescripción para algunos supuestos de responsabilidad: modificación del artículo 67 LGT, apartado 2

El artículo 67 de la LGT (Cómputo de los plazos de prescripción) en su redacción anterior a la nueva norma establecía que el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzaría a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal, añadiendo que respecto de los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley (responsables solidarios en la fase de recaudación), dicho plazo de prescripción se iniciaría en el momento en que ocurriesen los hechos constitutivos de la responsabilidad.

Pues bien, el objetivo de la nueva norma es el de ampliar este segundo plazo a todos los casos en los que el presupuesto de la responsabilidad se produzca con posterioridad a la finalización del período voluntario del deudor principal, de ahí que se ordene que *“en el caso de que los hechos que constituyan 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”*.

A juicio de Falcón y Tella (El anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. Quincena Fiscal nº 10, mayo 2012), la sistemática que se ha seguido en la Ley (anteproyecto) es confusa pues se han producido efectos que no están claros en el texto legal. En concreto, la norma lo que hace es introducir un supuesto de interrupción de la prescripción motivado por la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Este efecto también se producirá respecto del deudor principal, porque si no fuera así, ganada la prescripción para él, se ganaría para todos.

A nuestro entender, además de reconocer lo acertado de este análisis, debemos añadir que el citado efecto, el de interrumpir la prescripción, resulta anómalo pues se trata de una actuación que se produce sin los requisitos que normalmente se exigen para que la prescripción pueda ser interrumpida: una actuación del sujeto encaminada al reconocimiento, etc. de la obligación, siempre que fuese realizada con conocimiento formal de la otra parte. Ambos elementos estarían ausentes en este caso.

3. La reforma de párrafo al apartado 8 del artículo 68 LGT: la suspensión de la prescripción

a. Resumen del precepto

Nos situamos ahora en el caso de varios obligados o responsables y en relación con la interrupción de la prescripción. En estos supuestos, la Ley ordenaba, en lo que ahora nos interesa, que, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado, dicho efecto se extendiese a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

A dicho mandato viene ahora a agregarse un párrafo en el que se dispone:

“La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, 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.”

A nuestro juicio, el aspecto de la norma que mayor interés ofrece es el que se refiere a la “suspensión del plazo de prescripción”, pues, siguiendo también el comentario de Falcón y Tella, si la Ley asocia la situación producida por litigio, concurso u otras causas legales, con una suspensión del plazo de prescripción, hay que entender que cuando cesen esas circunstancias, la prescripción se reanuda, pero no desde el inicio sino que su cómputo continuará a partir del momento en el que se entendió suspendida la prescripción conservando sus efectos el tiempo transcurrido hasta entonces.

Es decir, en principio, la interposición de un recurso no suspende la prescripción sino que la interrumpe, así como las actuaciones dentro del procedimiento también tienen ese efecto. No se trata por tanto de supuestos de suspensión de un plazo de prescripción.

Por tanto, cuando la norma menciona la suspensión, debemos entenderla referida al supuesto en el que, interpuesto un recurso –interrupción y nuevo cómputo de inmediato- se obtiene la suspensión de la ejecución o actuación recaudatoria respecto del acto impugnado. Es aquí donde, entendemos, la Ley cubre una laguna y modifica la situación porque declara que se produce una suspensión de la prescripción que afecta al tiempo en que la deuda está suspendida y que se extiende a todas las actuaciones desplegadas dentro del recurso que, hemos dicho, interrumpirían la prescripción. Es así como creemos que entiende el precepto C. García Novoa cuando, en relación con la tramitación de un concurso durante el cual no pueden producirse ejecuciones de ninguna clase, afirma que “*en estos casos se entiende que la prescripción no debe correr, porque la Administración no puede ejercer la acción de cobro*”.

Esta situación afecta además a todos los obligados, incluidos los responsables, aunque se puedan realizar actuaciones de cobro en relación con cualquiera de ellos, lo que se puede explicar porque lo que se suspende para estos otros, distintos del sujeto que ha interpuesto el recurso y obtenido la suspensión de efectos del acto impugnado, es el cómputo de la prescripción, pero no de su deuda.

Por lo tanto, en esta situación, en la que no transcurre la prescripción, se les puede ejecutar una deuda, se devengan intereses y también recargos, lo que motiva que el precitado autor haya escrito que “no

es concebible que pueda suspenderse el término prescriptivo de una acción mientras la misma se está ejercitando o mientras se puede ejercitar, ya que ello equivaldría a otorgar un plazo extra de cobra a la Administración, absolutamente injustificado”.

4. El régimen de las sanciones exigibles al responsable. Modificación del artículo 41 LGT, apartado 4

Según la Exposición de Motivos de la Ley, *“la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor”,* por lo que, en relación con el sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago *“se modifica la norma para 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. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda”.*

En concreto, la nueva Ley va a disponer que, en los casos en los que la responsabilidad alcance a la sanciones, *“cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad”.*

En consecuencia, la reducción obtenida por el responsable se le exigirá también *“sin más 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”.*

Y, finalmente se dice que estas reducciones no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.

Expuesto en forma resumida el contenido de la norma, entendemos que si se pretende que el responsable no sea considerado un supuesto de naturaleza sancionadora, resulta coherente la equiparación de su régimen al de los obligados tributarios en cuanto a las sanciones que se le deriven, permitiendo que se le apliquen algunas reducciones previstas en la LGT. En coherencia también con ello, explica la Exposición de Motivos, esta reducción también se puede perder si se presenta recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

Indudablemente que, con el nuevo texto legal, se mejora la posición del responsable en relación con las deudas que se le derivan –lo que se complementa con la modificación del art. 212 de la LGT por la que se establece la suspensión de la sanción objeto de la derivación de responsabilidad también cuando la sanción sea recurrida por el responsable- si bien existen críticas, que se pusieron de manifiesto en el debate parlamentario, en el cual el Grupo Catalán proponía suprimir el texto por el que se ordenaba la pérdida de la reducción obtenida en el caso de presentar cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas, pues cuando se impugna exclusivamente la derivación por considerarla improcedente, *“no*

se están cuestionando ni las liquidaciones ni las sanciones, sino el mero hecho de ser responsable. Lo coherente con la reducción por conformidad debe ser su vinculación a la impugnación de la liquidación, tal y como sucede con el deudor principal”.

A nuestro juicio, y si tomamos en consideración que, como enseguida veremos, la mera interposición del recurso contra las sanciones suspende sus efectos, hemos de reconocer que estamos ante una situación en la que las sanciones que son objeto de una derivación a un responsable, no pierden su naturaleza “sancionadora” por este hecho y, por tanto, debiera mantenerse un régimen adecuado a ello. Pero todo ello, implicaría o exigiría que, por efectos prácticos, la derivación de responsabilidad distinguiese entre la parte de deudas correspondientes a cuotas, intereses y recargos, y la atribuible a las sanciones objeto también de derivación.

5. El régimen de las sanciones derivadas al responsable (II): Modificación del artículo 212 LGT, apartado 3

La LGT en el artículo 212 (Recursos contra sanciones) nos dice, de acuerdo con la naturaleza de las sanciones tributarias, que la interposición en tiempo y forma de un recurso contra una sanción producirá dos efectos. En primer lugar, su ejecución queda automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa; y en segundo lugar que no se devenguen intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

La nueva redacción de la norma viene a “*clarificar el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad*”.

A este efecto, añade un último inciso al precepto que impide el devengo de intereses hasta que se reabra el periodo voluntario de pago mediante la notificación de la resolución del recurso, en el que dispone que si se exigirán intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo (pues se destruye la presunción de inocencia con el acto firme en esta vía).

Sin embargo, enlazando con los motivos que han inducido la modificación del artículo 41 LGT, apartado 4, que hemos examinado más arriba, es decir, con la atribución a las sanciones impuestas al responsable tributario de un régimen acorde con su naturaleza, se añaden al artículo 212.3 dos nuevos párrafos.

Mediante el primero se ordena aplicar los efectos antes señalados - suspendida sin necesidad de aportar garantías e inexigibilidad de intereses de demora- a los casos en que se suspendan “*las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación*”. Y excluyendo de estos efectos a quienes hubiesen incurrido en uno de los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

La propia Exposición de Motivos de la Ley nos adelantaba que “*si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable, la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo*

voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.”

Hemos de decir que, en principio, la norma viene a recoger y dar rango de Ley a unos criterios que habían sido aceptados por nuestros tribunales. Así, recordaremos la STC 85/2006, de 27 de marzo de 2006 (Sala Primera) que nos decía:

«En la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento -componentes de la “deuda tributaria” a la que alude el art. 40 LGT que tienen, respectivamente, finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FFJJ 5 y 6)-, sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, S.A., por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración -sanciones que ejercen una función represiva o de castigo (STC 276/2000, citada, FJ 6)-, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II -que lleva por rúbrica “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”- del título IV -que regula “La potestad sancionadora”.»

En consonancia con lo anterior, el Tribunal Supremo, en un caso de responsabilidad tributaria, en su sentencia de 29 de enero de 2003 (rec. 1055/1998. Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime) había declarado:

“La cuestión objeto de controversia en las presentes actuaciones se contrae, en realidad, a dilucidar si, para poder decretarse, en vía económico administrativa, la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria (o acto administrativo de tal naturaleza) impugnada, incluida la parte de la deuda tributaria relativa a la sanción impuesta, ha de prestarse --de entrada-- un aval bancario u otra de las garantías normativamente previstas en el artículo 81 del RD 1999/1981 (que abarque el total y global importe de la deuda --es decir, todos los conceptos comprendidos en la misma, incluida la sanción-), como propugna el Abogado del Estado recurrente, o, por el contrario, si basta, para que la comentada suspensión se pueda producir, que el aval o la garantía se refiera, solo, a la cuota y, en su caso, recargos e intereses de demora, sin necesidad de asegurar, también, las sanciones impuestas (por ser las mismas inejecutables mientras la vía administrativa no haya adquirido firmeza), como ha declarado la sentencia recurrida.

La Sala se decanta, como ya se ha dejado sentado en una reiterada doctrina jurisprudencial, por la segunda de las alternativas expuestas (y, en consecuencia, a pesar de los sutiles argumentos expuestos por el Abogado del Estado, no ha lugar a la estimación del presente recurso)”.

Pues bien, reconociendo el avance en cuanto al reconocimiento de garantías jurídicas que supone la nueva disposición, también se ha señalado por la doctrina su disconformidad con la nueva redacción cuando ordena que se vuelvan a devengar intereses a partir de *“la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”* ya que tanto la suspensión como los intereses de demora, si se volvía a solicitar la suspensión tras la vía administrativa, no resultaban exigibles hasta que los Tribunales de justicia no se pronunciasen sobre la solicitud de suspensión (Tribunal Supremo, sentencia de 26 de noviembre de 2009, recurso 1316/2004 y el TEAC Resolución de 22 de marzo 2011, recurso 2184/2009).

Por nuestra parte, solo hemos de añadir un comentario al párrafo final del precepto que, según hemos señalado, ha previsto que no se suspendan las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

Esta disposición, que excluye del ámbito de la reforma a los responsables 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 y a quienes por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo, entre otros supuestos, suscita una duda sobre el sentido de la nueva norma ya que ésta se refiere a *“las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”* siendo que el artículo al que nos remite –el 42.2-, extiende la responsabilidad de estos sujetos a *“la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan”*.

Es decir, si “las deudas” a que se refiere el artículo 212 son exclusivamente las sanciones, o si la exclusión afecta también a los demás componentes de la responsabilidad (*deuda tributaria pendiente y, en su caso, el recargo y el interés de demora del período ejecutivo*).

A nuestro juicio esta dificultad interpretativa proviene de que la propia Ley 7/2012, ha introducido una nueva modificación relacionada con la que ahora examinamos. Es la que afecta al artículo 174.5 de la LGT por el que regulaba la capacidad de los responsables de recurrir contra el acuerdo de declaración de responsabilidad pudiendo dirigir la impugnación tanto contra el presupuesto de hecho habilitante como contra las liquidaciones que se derivan, pues esta regla general tiene una excepción: la que se refiere a los supuestos del apartado 2 del artículo 42 –los que ahora nos interesan- quienes no podrán impugnar las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.

Pues bien, a las anteriores disposiciones, se añade ahora un nuevo inciso en cuya virtud –y en relación con los supuestos del apartado 2 del artículo 42- nos dice la Ley que *“no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias”*.

Es decir, entendemos que, si en estos casos no son atacables las deudas ni las responsabilidades (sanciones incluidas) sino solo el alcance global de la responsabilidad, la norma lo que viene a decirnos es que no cabe que la mera interposición de un recurso por parte del responsable produzca automáticamente efectos suspensivos sobre las deudas que se derivan, sean de la clase que sean.

B. La ampliación de las responsabilidades exigibles al sucesor de una sociedad disuelta. Artículo 40 de la LGT

El artículo 1 de la Ley 7/2012 afecta al art. 40, apartados 1 y 5, de la LGT (Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad), siendo los aspectos más importantes que se ven afectados los que vamos a examinar a continuación.

El texto del precepto disponía, en relación con las obligaciones tributarias pendientes –y las sanciones- de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, que aquéllas se transmitirán a éstos, quienes quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

A lo anterior añade la nueva norma que, esta responsabilidad que la ley limitaba al valor de la cuota de liquidación que corresponda a cada uno, se va a extender a *“las demás percepciones patrimoniales recibidas por los socios, partícipes o cotitulares en los dos años anteriores a la fecha de disolución, cuando estas percepciones minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley”*.

La finalidad del nuevo precepto es bien concreta, como nos explica la Exposición de Motivos, ya que se trata de combatir *“la actuación en fraude de la Hacienda Pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente”*, lo que *“hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. A tal fin se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dicho socio en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso.”*

A pesar de su concreción y de su solapamiento con algún supuesto de responsabilidad tributaria ya previsto en el artículo 42 de la LGT, la redacción de la Ley nos suscita algunas dudas que se refieren a las siguientes cuestiones.

En primer término, a la determinación de los socios que se verán afectados por la extensión de su responsabilidad, pues ha de concretarse, si es a los socios que hayan percibido esas percepciones que han despatrimonializado a la sociedad o si se aplicará a quienes sean socios en el momento de la disolución y que además hayan contribuido a despatrimonializar la sociedad. Planteamos esta duda porque, si el efecto de la norma se limita a los segundos, el fraude sigue siendo fácil, bastando con transmitir la condición de socio a un tercero antes de liquidar la sociedad.

A este efecto hemos de señalar que la literalidad de la ley se refiere a los primeros, a quienes hayan despatrimonializado la entidad *–“percepciones patrimoniales recibidas por los mismos”*, si bien ha de hacerse entonces una interpretación correctora de la Ley, pues no se está introduciendo una extensión de una responsabilidad ya existente, sino creando un nuevo supuesto –de difícil encaje- ya que hace responsables a quienes no son “sucesores”, pues pueden no tener la condición de socios en el momento

de la disolución, sin que se establezca en la norma alguna preferencia de cara a orientar la acción de la Administración cuando haya de elegir el sujeto al que se dirigirá en primer término, cabiendo por supuesto que lo haga a los dos al mismo tiempo y a cada uno por el importe que corresponda.

La segunda cuestión a examinar que nos suscita la norma es la que se refiere al tiempo hacia atrás en el que se podrá comprobar si se ha provocado una disminución del patrimonio social que conlleve la extensión de responsabilidad a quien la haya causado, pues la ley la fija en dos años anteriores a la disolución, mientras que, durante la tramitación parlamentaria, el Grupo parlamentario socialista en el Congreso propuso que quedasen afectadas las percepciones patrimoniales recibidas en los cinco años anteriores a la fecha de disolución.

A nuestro entender ambas soluciones son excesivamente automáticas –demasiado cómodas de aplicar– y alguna de ellas, completamente desproporcionada, pues la medida debiera ser exclusivamente aplicable a partir del momento en el que fuera previsible la disolución de la entidad o cuando, con una valoración global de los actos realizados, fuese posible intuir su disolución. Piénsese en la inseguridad que se introduce en los cambios en la titularidad de la condición de socio pues quien pierde esa condición queda a merced de que la sociedad se disuelva posteriormente sin que existan bienes suficientes para pagar las deudas pendientes, pues a partir de ese momento podría verse inmerso en esta responsabilidad.

Una tercera cuestión a examen pretende averiguar si la norma se refiere a todas las percepciones patrimoniales satisfechas a los socios en los últimos dos años, pues, como advertía el Informe elaborado por la AEDAF. “... las retribuciones y/o salarios percibidos por los socios o partícipes acrecentarán el valor de la cuota por la que responden dichos socios, con independencia de que dichas retribuciones fueran absolutamente normales en el mercado y hubieran sido contraprestación de un trabajo que hubiera mantenido o incrementado el valor patrimonial de la empresa... Otro ejemplo que podría plantear dudas si se encuentra incluido o no en este supuesto es una distribución de beneficios acordada con anterioridad a la disolución.”

Es decir, si bien es cierto que la ley no distingue y que, por ello, no es posible deducir otra cosa de la expresión “*minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones*”, entendemos que debería corresponder a los tribunales limitar la aplicación de la norma a los casos en los que no exista a favor de la sociedad una compensación o contraprestación equivalente a lo recibido por el socio a precios de mercado, si bien somos conscientes que esto nos conduce a un tema tan complejo como el de las operaciones vinculadas y a evitar su aplicación con total independencia del ánimo defraudador de cada partícipe y de su participación o no en las decisiones sociales de reparto patrimonial y de disolución. Es decir a una indagación sobre los propósitos de los sujetos intervinientes.

Finalmente, una reflexión sobre algo que sostuvimos al inicio de este trabajo cuando hemos advertido que muchas de las medidas recogidas en la Ley 7/2012, en el ámbito de la función recaudadora, de la que nos estamos ocupando ahora, no venían sino a simplificar los cometidos de estos órganos pues el ordenamiento ya había dispuesto de medios e instrumentos suficientes para hacer frente a los comportamientos que pretende desterrar la Ley en examen.

A nuestro juicio, la norma que comentamos trata de captar o describir un conjunto de operaciones encaminadas, de forma planificada, a una misma finalidad que no es otra que la producción de un resultado en perjuicio de la Hacienda pública, situación que tiene claro encaje en la *acción pauliana* o *acción revocatoria*

cuyo ejercicio está autorizado a los órganos de recaudación, si bien con el inconveniente de tener que acudir a los tribunales ordinarios y de despojarse de los privilegios que el ordenamiento tributario les atribuye.

En efecto, en relación con esta acción, la STS 19 de julio de 2005 hace la siguiente descripción:

“La acción pauliana tiene actualmente un carácter de cierto objetividad, a pesar de exigir un requisito tan subjetivo como es el “consilium fraudis”. Se configura en nuestro derecho como acción de tipo rescisorio, puesto que deja sin efecto actos o contratos que originariamente fueron válidos, y derivado de ese carácter es de observar que la defraudación que comete el deudor al disponer de sus bienes en perjuicio de sus acreedores puede o no ser dolosa o intencional, bastando con que se produzca el perjuicio por mera negligencia o impremeditadamente...”

... La nota más característica de la acción rescisoria es su subsidiariedad entendida cual remedio para el acreedor cuando se carezca de otro cauce para obtener la satisfacción de su crédito, lo que denota, como presupuesto fáctico necesario, la concurrencia de una situación de insolvencia en el deudor, la que, atendiendo a la consolidada doctrina jurisprudencial al respecto, no tiene que ser absoluta, sino que es suficiente la existencia de una notable disminución patrimonial que impide al acreedor percibir su crédito o que el reintegro del mismo le sea sumamente dificultoso. Junto a semejante presupuesto, coexiste otro correlativo, el referente a que la desaparición o minoración patrimonial es el consecuente resultado de una operación transmisiva de bienes por el deudor a favor de terceros, presupuesto éste al que se enlaza, por último, un determinado propósito que viene a determinar el llamado “consilium fraudis”, entendido, de manera amplia, como “conciencia” en el deudor del perjuicio que el empobrecimiento real o fingido causa al acreedor (Sentencia de 31 de Diciembre de 2002). El fraude (“consilium fraudis”) es un presupuesto indispensable para que la enajenación llevada a cabo por el deudor pueda ser rescindida (artículos 1111, 2º, 1291, 3º y 1297 del Código Civil)”.

C. Medidas cautelares en garantía del cobro de las deudas tributarias

En relación con las medidas cautelares contempladas en la LGT, la Ley 7/2012 introduce tres normas que examinaremos separadamente.

1. Ampliación de las posibilidades para la adopción de medidas cautelares

El artículo 81. 5 de la LGT admitía la adopción de esta clase de medidas en los casos en los que, dentro de un procedimiento de comprobación o inspección, la deuda tributaria no se encontrase liquidada pero se hubiese comunicado la propuesta de liquidación, salvo que se tratase de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, pues entonces se podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento.

Con la nueva redacción, las medidas cautelares se podrán adoptar durante la tramitación de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos y desde el momento en que la Administración tributaria pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos exigidos con carácter general para ello.

La nueva disposición fue objeto de controversia durante la tramitación parlamentaria de la Ley proponiéndose el mantenimiento de la anterior redacción –restringirla hasta la existencia de una propuesta de liquidación–

pues, siendo consustancial que la medida cautelar sea proporcionada a la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, no es posible verificar esta adecuación si se desconoce aunque sea de forma aproximada la cuantía de la deuda tributaria cuyo cobro se pretende garantizar (Grupo Catalán).

También en relación con este mismo artículo 81, pero en su apartado 8, la Ley 7/2012, ensancha las posibilidades de adopción de medidas cautelares durante la sustanciación de un proceso por delito fiscal.

Anteriormente esta facultad estaba limitada a la práctica de una retención sobre el importe de las devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración, mientras que ahora se van a admitir cualesquiera medidas que estén previstas en el propio precepto y podrán afectar –lo que también es una novedad- a *“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 cuanto al procedimiento a seguir en estos casos, la norma ha previsto su notificación al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento. Es decir, su adopción por la Administración ha de tener carácter transitorio.

También, en orden a posibilitar la adopción de estas medidas, la nueva Ley ha previsto en su disposición adicional decimonovena la atribución a los órganos de recaudación de la AEAT de competencias de investigación patrimonial, bajo la supervisión de la autoridad judicial, en los procesos por delito contra la Hacienda pública encaminadas a determinar el patrimonio que pudiera resultar afecto al pago de penas pecuniarias asociadas al delito.

Aunque algunas opiniones se han opuesto a la nueva disposición por considerarla una merma de las competencias que el ordenamiento atribuye a los jueces, sin embargo, el Informe elaborado por el Consejo General del Poder Judicial sobre el proyecto de Ley no critica la medida sino que más bien la justifica afirmando que *“ante el riesgo que puede surgir de la tardía adopción de las medidas cautelares previstas en la Lecrim, el legislador ha facultado a la Agencia Tributaria para adoptar, con celeridad, las medidas cautelares que estime necesarias...mediante la configuración de una excepción a la suspensión del procedimiento administrativo previsto en el artículo 180 de la LGT, sin perjuicio de su ulterior conversión, total o parcial, en medidas cautelares de naturaleza judicial o, en su caso, el levantamiento de aquéllas”*.

2. La prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de que sea titular una sociedad

También con el carácter de medida cautelar y con un contenido novedoso en nuestro ordenamiento, se va a introducir un nuevo apartado 6 en el artículo 170 de la LGT con un mandato consistente en facultar a la Administración tributaria para que disponga la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, pues tal acuerdo podrá adoptarse cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de la sociedad y éste ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la entidad titular de los inmuebles en cuestión, determinándose la existencia de ese control de conformidad a lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

Hemos de entender que la prohibición a que nos referimos no tiene que afectar a todos los bienes de la entidad, sino a los que sea proporcionado a la deuda que se trata de garantizar.

La medida se instrumentará mediante la anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento y se alzarán cuando cese el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario o su mantenimiento pueda producir perjuicios de difícil o imposible reparación.

Siendo impugnables el acuerdo que se hubiese adoptado, la ley cierra el régimen previsto limitando los fundamentos del recurso a la falta de alguno de los presupuestos de hecho que hubiesen permitido la adopción de la medida.

Al ser la finalidad de la norma, como nos advierte la Exposición de Motivos, la de “*combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad*”, no resulta extraño que muchos grupos parlamentarios propusieran impedir la venta de también de los bienes muebles de que fuera titular la sociedad, si bien la propuesta no prosperó afortunadamente pues hubiese sido un paso hacia la desaparición de muchas sociedades inmersas en este tipo de medidas (piénsese en la prohibición de vender las propias mercancías).

No obstante lo anterior, la norma ha recibido bastantes críticas y se la ha calificado como desproporcionada pues, se ha señalado, que hubiese bastado con la nota marginal de afección en el registro de la propiedad por garantizar el crédito, y que hubiese sido conveniente fijar un tiempo máximo para la duración de la cautela. Ambas críticas, pensamos, habrán de ser revisadas con detenimiento, pues, de una parte, son notorias las dificultades con que se encuentran los órganos de recaudación para actuar ante las oficinas del Registro de la propiedad en los casos en los que el titular registral no es el contribuyente que motiva la acción recaudatoria (Véase como ejemplo la Resolución de 16 de abril de 2012, del Tribunal Económico-Administrativo Central. Vocalía 11ª, con Nº: 00/1888/2011) y de otra, entendemos que la propia naturaleza de medida cautelar que tiene esta prohibición le otorga necesariamente un carácter transitorio, cuyo respeto debe ser controlado por los tribunales de justicia.

Por nuestra parte, y a pesar de que la Ley trata de limitar los fundamentos de cualquier recurso o reclamación contra estas medidas a la falta de alguno de los presupuestos de hecho que hubiesen permitido su adopción, sin embargo creemos que también podrá ser atacada por motivos que afecten a su posible desproporcionalidad o duración, y siempre pudiendo instar en el momento de la reclamación la suspensión de efectos del acto impugnado.

D. La ampliación de las garantías exigidas para obtener la suspensión de efectos de los actos que sean objeto de una reclamación o recurso

Otra de las formas en que la Ley mejora las facultades de Recaudación para asegurar el cobro de las deudas en caso de haberse suspendido la ejecución de una liquidación, es la de incrementar “*el importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión de la ejecución del acto impugnado a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, a fin de que el importe de la*

misma cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía del crédito público”.

A este efecto, la norma modifica el artículo 224 LGT, apartado 1 de la LGT, referido a la suspensión automática de los actos impugnados, modificación que no afecta a las normas reguladoras de otros actos con efectos suspensivos (aplazamientos, etc.). Esta disposición exigía anteriormente que se garantizase el importe del acto así como los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión. La nueva norma va a suprimir la referencia al “momento de la solicitud de suspensión” que sirve de referencia para cuantificar los recargos que han de garantizarse, por lo que, a partir de su entrada en vigor, han de garantizarse unos importes que es posible que hayan de exigirse si ha de ejecutarse la garantía aunque al tiempo de interponerse el recurso, no existan todavía.

Dado que el contenido esencial de la modificación es el de encarecer la suspensión de los actos que se impugnen, en el debate parlamentario se propuso su supresión o, en coherencia con lo anterior, se argumentó que se tomase en cuenta a la hora de rembolsar a los contribuyentes el coste de las garantías. Decía la motivación de la enmienda: *“El reembolso del coste de la parte de garantía correspondiente a los recargos ejecutivos, más el correspondiente interés legal vigente a lo largo del período en que se devengue, debería proceder también en el supuesto de que, aunque el acto impugnado se confirme, el obligado tributario proceda al cumplimiento voluntario de la sentencia o resolución administrativa y no se ejecute la garantía aportada para la suspensión”.* (Grupo catalán).

A nuestro juicio se trata de una medida cuya naturaleza no es acorde con la propia de la “suspensión” de efectos de los actos impugnados ya que las garantías se integran en este mismo instituto jurídico. Ello porque la suspensión siempre se refiere a un acto existente –ya ejecutivo-, con un determinado contenido que es el que ha de garantizarse. En cambio, aquí se trata de cantidades que no existen y no se sabe si existirán ni en qué cuantía (pago parcial en periodo voluntario, etc.). Es decir, se trata de contenidos que no forman parte del acto, ni son objeto del proceso, ni pueden ejecutarse.

4. Recapitulación

Como advertíamos al principio de este trabajo, la extensión de la Ley es considerable por la cantidad de materias afectadas –ley ómnibus- y por tanto hemos tenido que limitarnos a una parte de sus contenidos, posiblemente sean otros los que, de inmediato, han levantado mayor interés en muchos foros, pero a nuestro juicio, a largo plazo, serán muchas de las normas que hemos examinado las que tendrán mayores efectos en nuestro ordenamiento, pues se insertan con carácter permanente en una norma con vocación de continuidad y con efectos tanto en la Administración del Estado como en las Autonómicas y Locales.