

LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DE LA RECAUDACIÓN EJECUTIVA POR LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE

JAVIER GRÁVALOS OLIVELLA

Abogado*

La reforma de la Ley General Tributaria en el ámbito de la recaudación ejecutiva por la Ley 7/2012, de 29 de octubre

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo en el sistema tributario diversas medidas orientadas hacia la lucha contra el fraude fiscal. Algunas de estas medidas consisten en dotar de mayores potestades a los órganos de recaudación de la Administración tributaria y ampliar la eficacia de sus actuaciones ejecutivas. Al mismo tiempo, se han elevado los límites de responsabilidad de algunos obligados tributarios y se ha definido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria. El objeto de este trabajo es el comentario de estas medidas de ámbito recaudatorio. Finalmente, se realiza una mención a la futura modificación de la Ley General Tributaria en relación con el procedimiento de recaudación en casos de delitos contra la Hacienda Pública.

Amendments to tax collections procedures brought about by law 7/2012

This article looks at various aspects of Law 7/2012 of 29 October. In a context in which the fight against tax fraud has been stepped-up, Law 7/2012 established new measures designed to strengthen the powers of the tax collection authorities and to improve the effectiveness of their enforcement measures. It also introduced a new vicarious liability and extended the tax liability of some taxpayers. Finally, reference is made to future amendments to be made to the General Tax Law regarding tax collection procedures in the context of tax crimes.

1 · INTRODUCCIÓN

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo nuevas medidas en el orden tributario, como la limitación de los pagos en efectivo o la nueva obligación informativa de bienes y derechos situados en el extranjero. También modificó con efectos desde el 31 de octubre de 2012 diversos aspectos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»), para incorporar tanto mejoras técnicas como novedades legislativas tendentes a reforzar la capacidad de actuación de la Administración tributaria en su lucha frente a la defraudación. Constituyen el objeto de este trabajo exclusivamente aquellas modificaciones de la LGT cuyo contexto es el de la lucha contra la defraudación en un ámbito cada vez más sensible, como es el de la recuperación del crédito tributario a través de las actuaciones de recaudación. El legislador es cada vez más consciente de que el fraude no solo se debe combatir mediante las actuaciones de control propias de los procedimien-

tos de gestión tributaria y de inspección, sino que debe también asegurarse la recuperación del crédito tributario previamente liquidado o autoliquidado, ya convertido en deuda exigible.

Los cambios de este tenor introducidos en la LGT son diversos y no pueden sistematizarse bajo un único criterio. Por ello, a efectos meramente expositivos, dividiremos la exposición en los cuatro bloques siguientes: aspectos que tienen incidencia antes del inicio del procedimiento de apremio⁷; los que tienen aplicación una vez iniciado ya el procedimiento de apremio; modificaciones introducidas respecto del cómputo del plazo de prescripción de la acción administrativa de cobro y, finalmente, las modificaciones introducidas en relación con determinados tipos de obligados tributarios, como son los sucesores de entidades jurídicas y los responsables subsidiarios.

Todas ellas son medidas ya en vigor. Tras referirnos a ellas, realizaremos también un ejercicio de futuro y haremos una breve mención a las cuestiones que necesariamente deberán ser objeto de modificación en la LGT para dar cabida en ella a los cambios

* Del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona).

⁷ De conformidad con el artículo 167.1 de la LGT, el inicio de este procedimiento se produce con la notificación de la providencia de apremio.

introducidos en la regulación del delito contra la Hacienda Pública por medio de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre¹, que en esa misma línea de intensificación de la lucha contra el fraude fiscal prevé que la Administración tributaria pueda dictar liquidación y proceder a su cobro en los casos de delito contra la Hacienda Pública.

2 · MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO RECAUDATORIO QUE DESPLIEGAN SUS EFECTOS ANTES DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

En este apartado hemos incluido los cambios introducidos en la regulación de las medidas cautelares; el incremento del importe a garantizar en caso de suspensión de la deuda tributaria y la nueva prohibición legal de aplazamiento o fraccionamiento de la obligación de pago en caso de concurso.

2.1 · La nueva regulación de las medidas cautelares

Son dos las modificaciones que se introducen en materia de medidas cautelares. En primer lugar, se amplía la posibilidad ya existente de que se adopte una medida cautelar antes de que la deuda tributaria haya sido liquidada. En la redacción anterior del artículo 81.5 de la LGT, el límite temporal a partir del cual era posible adoptar una medida de este tipo estaba fijado en la notificación de la propuesta de liquidación. Se exceptuaban los casos en los que se trataba de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, ya que en estos supuestos se permitía su adopción en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección². La reforma operada en el artículo 81.5 de la LGT permite que en todo caso las medidas cautelares sean adoptadas en cualquier momento de la tramitación del procedimiento de gestión o inspección, lo que

supone una clara ampliación de las potestades administrativas para el aseguramiento del crédito tributario. Pero es relevante señalar que esta ampliación de potestades va acompañada al mismo tiempo de una referencia expresa a las circunstancias básicas en que se debe producir la adopción de medidas cautelares, las cuales en ocasiones no han sido suficientemente ponderadas por la Administración tributaria en su celo por asegurar el cobro. Así, el nuevo apartado 5 del artículo 81 de la LGT se remite expresamente a los apartados 1 y 3 del mismo artículo: el primero establece cuál ha de ser la razón misma que justifica la adopción de la medida cautelar, esto es, el aseguramiento con carácter provisional del cobro de la deuda tributaria «cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado». Es una remisión que en absoluto es innecesaria, puesto que la práctica de la actuación recaudatoria ofrece ejemplos de que en ocasiones la existencia o no de ese riesgo recaudatorio no había sido suficientemente valorada en el momento de acordar la medida, incurriendo de este modo en un cierto automatismo en la adopción de las medidas cautelares, puesto que lo que primaba era adelantar en el tiempo la traba sobre los bienes localizados. Por otro lado, el apartado 3 señala cuáles son los límites de la medida cautelar: proporcionalidad y evitación de perjuicios de imposible o difícil reparación. En general, la inclusión expresa de esta remisión en la nueva redacción del apartado 5 debe ser valorada positivamente porque recuerda que debe existir un compromiso entre el reforzamiento de la autotutela ejecutiva y los límites de la misma en garantía de los intereses del obligado tributario.

En segundo lugar, se modifica el apartado 8 de este artículo 81 en lo relativo a la adopción de medidas cautelares en los casos de delito contra la Hacienda Pública. Aquí la modificación introducida es relevante porque se ha pasado de la mera posibilidad de retener el pago de devoluciones tributarias o de otros pagos a favor del obligado tributario a permitir expresamente en estos supuestos la adopción de cualesquiera medidas cautelares previstas con carácter general en el propio artículo 81³. De este modo, lo que constituía un aspecto adicional regulado en el mismo precepto, pero al margen del régimen general, como literalmente rezaba la redacción

¹ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y la Seguridad Social.

² La Ley 7/2012 introduce asimismo un cambio técnico, ya que se amplía la referencia que el anterior apartado 5 realizaba a los procedimientos de comprobación o inspección para dar paso ahora a una referencia más amplia a los procedimientos de aplicación de los tributos. Estos, que son todos los regulados en el Título III de la LGT, incluyen desde el 1 de enero de 2012 los procedimientos que tengan lugar en el marco de la asistencia mutua.

³ El apartado 4 del artículo 81 de la LGT contiene una relación no cerrada de las medidas cautelares susceptibles de ser adoptadas.

anterior de este apartado 8, con la nueva redacción se ha convertido en una extensión del régimen general de las medidas cautelares a los supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Asimismo, se introduce un aspecto novedoso, como es la posibilidad de adopción de estas medidas en aquellos casos en los que la investigación que haya conducido a la presentación de la denuncia o querrela no haya sido realizada por la Administración tributaria. En estos casos el órgano competente de la Administración tributaria podrá igualmente adoptar las medidas oportunas, con la particularidad de que para ello no será preciso que se hayan incoado ya las diligencias de investigación penales, sino que será posible a partir del momento en que por parte de la Fiscalía se abran las diligencias de investigación previas a la presentación de la querrela.

Permanece invariable el carácter provisional de estas medidas y, por encima de todo, su supeditación a la decisión que respecto a ellas adopte la autoridad judicial. En este sentido, necesariamente sigue estando exceptuada la vigencia temporal de seis meses propia del régimen general, ampliable de forma motivada, que se sustituye por un plazo indefinido de vigencia que se delimita por remisión al momento de la adopción de la oportuna decisión sobre la vigencia de las medidas por parte de la autoridad judicial.

La nueva regulación de las medidas cautelares en caso de delito contra la Hacienda Pública no es la única ampliación de las potestades tributarias de carácter recaudatorio en este específico ámbito. Así, la Ley 7/2012 introduce una nueva disposición adicional decimonovena en la LGT, según la cual los órganos de recaudación de la Administración tributaria mantienen las potestades de investigación que con carácter general les otorga la LGT en el desarrollo de sus funciones propias, en este caso dirigidas hacia el patrimonio que debe responder de las responsabilidades pecuniarias derivadas del delito. Esta nueva disposición adicional decimonovena hace mención expresa a la supervisión judicial de la investigación, si bien dicha supervisión puede entenderse referida más bien hacia la adopción de concretas medidas ejecutivas sobre el patrimonio detectado como resultado de esa investigación (por ejemplo, la adopción de medidas cautelares), y no tanto sobre el ejercicio mismo de tales potestades por parte del órgano recaudatorio, dado que lo que la norma establece es que el órgano de recaudación mantiene la competencia para investigar. En definitiva, lo que se ha pretendido es proporcionar cobertura legal a la extensión de las facultades propias de

los órganos de recaudación⁴ al ámbito del delito contra la Hacienda Pública.

2.2 · La extensión del alcance de las garantías en caso de suspensión de la obligación de pago

La Ley 7/2012 modificó los artículos 224.1 y 233.1 de la LGT, que regulan el importe a garantizar en aquellos casos en que se solicita la suspensión de la obligación de pago de la deuda tributaria con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa, respectivamente. En ambos casos, la modificación afecta expresamente a los supuestos denominados de «suspensión automática», esto es, cuando la garantía aportada es especialmente cualificada por consistir, entre otras, en un aval de entidad de crédito, tal como se prevé en los artículos 224.2 y 233.2, respectivamente⁵. La nueva redacción de los preceptos señalados ha introducido en el alcance de la garantía, además de la deuda tributaria que se impugna, de los recargos que pudieran existir en el momento de la suspensión y de los intereses de demora que genere la suspensión, a «*los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía*».

La razón de esta modificación reside en el hecho de que si el obligado tributario no ingresa la deuda en el plazo de que dispone tras el levantamiento de la suspensión, la ejecución de la garantía exige la previa notificación de la providencia de apremio⁶. La emisión de dicha providencia implica la liquidación del recargo de apremio ordinario, el cual no estaba inicialmente cubierto por el aval. De este modo, al requerir de pago a la entidad avaladora, esta procedía a satisfacer el importe que el aval cubría, esto es, la deuda y los intereses de demora generados por la suspensión. Quedaba con ello sin satisfacerse el recargo de apremio, para cuya recuperación no cabía sino acudir al procedimiento de apremio frente al obligado tributario.

⁴ Se trata de las facultades de obtención de información previstas en los artículos 93 y 94 de la LGT y de las facultades de investigación y comprobación patrimonial reguladas en el artículo 162 de la LGT.

⁵ Las otras garantías previstas y que constituyen una relación tasada son el depósito de dinero o valores públicos; la fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca; el certificado de seguro de caución y la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia en los casos en que así se prevea expresamente.

⁶ Artículos 168 de la LGT y 74 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio («RGR»).

Debe señalarse que a pesar de la referencia genérica que la norma realiza a «*los recargos que procedan en caso de ejecución de la garantía*», en la práctica este recargo será siempre el recargo de apremio ordinario del 20% previsto en el artículo 28.4 de la LGT, dado que como se acaba de señalar, la normativa exige la emisión y notificación de la providencia de apremio al obligado tributario, lo que conlleva la liquidación de ese concreto recargo.

Para los restantes supuestos de suspensión de la deuda que no son de «suspensión automática», esto es, casos en los que se la suspensión se obtiene con aportación de otras garantías⁷, la LGT señala simplemente que «*se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes*». Este aspecto se desarrolla en el artículo 41.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo⁸, que establece una norma general para todos los supuestos de suspensión y señala, con una redacción idéntica a la que la Ley 7/2012 ha modificado en la LGT para los supuestos de «suspensión automática», que las garantías deberán cubrir el importe de la obligación a que se refiere el acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, recargos no son el recargo de apremio ordinario que procede en caso de ejecución de la garantía. Por ello, aparentemente, con la literalidad de la norma las garantías necesarias para suspender de forma no automática no deben incluir el recargo de apremio ordinario del 20% para poder superar el test de suficiencia económica al que el órgano de recaudación las debe someter.

2.3 · La prohibición legal de aplazamiento o fraccionamiento en caso de concurso

Se ha introducido una prohibición legal en el artículo 65.2 de la LGT para impedir el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria que de acuerdo con la normativa concursal tenga la consideración de crédito contra la masa⁹. Es habitual que la deuda tributaria generada con posterioridad

al auto declarativo del concurso no sea ingresada en plazo y sea objeto de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, solicitud que lleva implícita la dispensa de garantía, dado que en caso de concurso no es posible la prestación de garantías a favor de un acreedor en particular. Ello posterga sistemáticamente la deuda tributaria, que no es ingresada en plazo, y obliga a la tramitación de la solicitud, cursando los requerimientos oportunos para, finalmente, denegar la solicitud por la existencia de dificultades económicas estructurales en el solicitante. Ahora la norma establece directamente la inadmisión de la solicitud en estos casos. La figura de la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento está regulada en el artículo 47 del RGR y tiene como efecto primordial que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos, lo que en particular supone que la solicitud no habrá producido el efecto suspensivo característico respecto del inicio del período ejecutivo¹⁰.

Si bien la deuda pasará a situación ejecutiva en cuanto haya finalizado el plazo voluntario, sin necesidad de actuación administrativa alguna, debe analizarse el alcance práctico de esta medida, es decir, si la Administración puede iniciar el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio. Para ello debemos acudir al artículo 164.2 de la LGT que, tras la modificación realizada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal, establece expresamente que en caso de créditos contra la masa se podrá dictar la providencia de apremio y entender devengados los recargos del período ejecutivo. No obstante, la realización de actuaciones ejecutivas contra los bienes del deudor concursado se encuentra limitada genéricamente por el artículo 55.1 de la Ley Concursal¹¹.

3 · NUEVAS MEDIDAS CON INCIDENCIA POSTERIOR A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

En relación con las actuaciones ejecutivas propiamente dichas, son dos las novedades que introdujo la Ley 7/2012:

- (i) La primera se refiere a los embargos de cuentas y depósitos bancarios. Este tipo específico de

⁷ Ello afecta exclusivamente a la suspensión en caso de reclamación económico-administrativa, ya que la posibilidad de suspender con aportación de «otras garantías» no está prevista en el recurso de reposición.

⁸ Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

⁹ Artículo 84.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

¹⁰ La suspensión del inicio del período ejecutivo está prevista en el artículo 161.1 de la LGT.

¹¹ «*Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor*».

embargo ha contado tradicionalmente con la peculiaridad de que no se exige la identificación completa a priori en la diligencia de embargo de todos los bienes o derechos (léase saldos en cuentas bancarias o activos depositados) situados en la oficina bancaria en la que esa diligencia se presenta para que todos ellos quedaran trabados. Así se regulaba en el artículo 171.1 de la LGT, que exigía la identificación al menos de un bien o derecho en esa concreta oficina bancaria. La modificación ha consistido en ampliar el alcance del embargo, ya que ahora se extenderá a la totalidad de bienes y derechos existentes en la entidad bancaria en su conjunto, hasta el límite del importe susceptible de embargo, manteniéndose la misma obligación de identificación de al menos un bien o derecho situado en esa entidad. De forma complementaria y dado que en España existen tres niveles territoriales de Administración tributaria (estatal, autonómica y local), se ha delimitado el alcance de este embargo al ámbito territorial al que extiende su jurisdicción la Administración que efectúa la traba, de tal modo que, por ejemplo, el embargo emitido por el órgano de recaudación de una Comunidad Autónoma tiene limitado su alcance, respecto de la entidad bancaria a la que se ha dirigido la diligencia de embargo, a la totalidad de los bienes y derechos situados en su ámbito territorial¹².

(ii) La segunda medida pretende combatir la situación de despatrimonialización que puede producirse cuando a un deudor a la Hacienda Pública se le embargan acciones o participaciones en una entidad, la cual tiene activos que son objeto de transmisión fraudulenta, haciendo así ineficaz el embargo. En particular, se ha buscado reforzar la eficacia de este tipo de embargos cuando la entidad cuyas acciones o participaciones le han sido embargadas al socio o partícipe deudor es titular de inmuebles. Así, se ha introducido un nuevo apartado 6 en el artículo 170 de la LGT que permite a la Administración tributaria adoptar una prohibición de disponer sobre los activos inmobiliarios que se encuentren en el balance de la entidad cuyas

acciones o participaciones se han embargado. Estas actuaciones de despatrimonialización han venido retrasando y dificultando enormemente la recuperación del crédito tributario, por lo que el legislador ha decidido dotar a la Administración tributaria de la potestad de actuar de forma inmediata y previa sobre bienes que no son de la titularidad del obligado tributario deudor, prohibiendo la disposición de los mismos y, además, asegurando esta medida excepcional con su publicidad frente a terceros mediante una anotación en el Registro de la Propiedad.

Esta anotación se obtendrá dirigiendo al Registrador de la Propiedad un mandamiento que está sometido a ciertos requisitos. Estos requisitos tienen como base que el ámbito de esta medida excepcional no es general, sino que se limita a supuestos potencialmente generadores de una situación de riesgo recaudatorio, por ejemplo, supuestos de sociedades de tipo patrimonial y de carácter unipersonal en las que el deudor a la Hacienda Pública es el socio y administrador. Así, el artículo 170.6 de la LGT exige que el obligado tributario deudor a la Hacienda Pública ejerza un control efectivo, tanto de forma directa como indirecta, sobre la entidad. Este presupuesto de hecho deberá ser objeto de prueba por el órgano de recaudación y deberá quedar debidamente explicitado en el mandamiento que se dirija al Registrador de la Propiedad. Pero obsérvese que no es necesario que la Administración haya detectado previamente que la entidad o incluso el propio deudor hayan realizado alguna actuación previa de vaciamiento patrimonial, sino que la norma exige que se acredite esa situación de control. Se considera dicha circunstancia como potencialmente generadora del riesgo recaudatorio.

En nuestra opinión, la prohibición de disponer regulada en el artículo 170.6 de la LGT debe participar de la naturaleza de las medidas cautelares reguladas con carácter general en el artículo 81 de la LGT, por un lado, porque la norma literalmente se refiere a «*la medida cautelar contra persona distinta del titular registral de la finca*» y, por otro, porque una interpretación sistemática de ambos preceptos así permite concluirlo¹³.

¹² Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta que el artículo 7 del RGR permite que la gestión recaudatoria de las Administraciones autonómicas se lleve a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en virtud de un convenio entre ambas Administraciones. Este tipo de convenios normalmente establecen que la actuación ejecutiva (diligencia de embargo) sea acordada por la AEAT, por tanto, Administración tributaria de ámbito estatal.

¹³ En sentido contrario, el hecho de que la prohibición de disponer sobre bienes de un tercero no se haya regulado en el artículo 81 de la LGT, cuando este precepto ha sido objeto de

Ello implica que la prohibición de disponer, como medida cautelar, deberá quedar sujeta a los límites propios de régimen general de estas, como es el plazo de vigencia de seis meses ampliables o los límites previstos en el apartado 3 de ese artículo 81, si bien presentará la peculiaridad de que la motivación del riesgo recaudatorio deberá consistir, como se acaba de señalar, en acreditar el control del deudor a la Hacienda Pública sobre la entidad.

4 · MEDIDAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 7/2012 EN RELACIÓN CON EL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN

Las modificaciones introducidas en el ámbito recaudatorio en relación con el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se pueden sistematizar del siguiente modo:

(i) Se incorpora una mejora técnica en el artículo 67.2 de la LGT en relación con el cómputo del plazo para exigir la deuda al responsable tributario de carácter solidario. Con carácter general, para estos obligados tributarios, la prescripción empieza a computar cuando finaliza el plazo de ingreso en período voluntario del deudor principal. No obstante, hay supuestos de responsabilidad solidaria que tienen su origen en actuaciones realizadas por el responsable con mucha posterioridad a ese plazo. Hasta ahora, el artículo 67.2 de la LGT solo hacía una mención expresa a los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, que son supuestos de responsabilidad solidaria por actuaciones del propio responsable tendentes a impedir o dificultar intencionadamente el embargo de bienes o derechos del deudor principal. La nueva redacción abarca cualquier supuesto de responsabilidad solidaria que nazca con posterioridad a la finalización de ese plazo, en coherencia con la previsión de la LGT de que en normas con rango de ley se regulen otros supuestos de responsabilidad tributaria¹⁴.

expresa modificación por la Ley 7/2012, da pie a considerar que se ha querido separar esta medida del régimen general de las medidas cautelares, tesis que tendría su principal efecto práctico para la Administración tributaria en la ausencia de un plazo de vigencia limitada, sin perjuicio del régimen de caducidad propio de las anotaciones en el Registro de la Propiedad.

14 Artículo 41.1 de la LGT: «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria...».

(ii) Se clarifica en el artículo 68.7 de la LGT la forma en que debe realizarse el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda en caso de declaración del concurso del deudor, de tal modo que, interrumpido el cómputo con la declaración del concurso, su reinicio se producirá cuando adquiera firmeza la resolución judicial que declare concluso el concurso¹⁵. Se mantienen, no obstante, las normas especiales ya previstas para los casos en que exista un convenio. Debe tenerse en cuenta que en virtud de lo establecido en el apartado 8 de este mismo artículo, las vicisitudes de la prescripción respecto del deudor principal en concurso inciden en la prescripción de la acción para dirigirse contra otros obligados tributarios, en particular los responsables.

5 · MEDIDAS RELATIVAS A LA CONFIGURACIÓN DE OTROS OBLIGADOS TRIBUTARIOS DISTINTOS DEL DEUDOR PRINCIPAL

5.1 · Sucesores en la deuda de entidades que limitan la responsabilidad patrimonial

Como es sabido, sucesores y responsables tributarios son obligados tributarios distintos, no solo por el presupuesto de hecho que hace nacer cada una de estas figuras, sino por propia definición, ya que el sucesor precisa de la desaparición del deudor principal y el responsable tributario se coloca «junto» al deudor principal, como gráficamente señala el artículo 41 de la LGT. En el caso particular de los sucesores, éstos se subrogan en la posición que el deudor desaparecido ocupaba en la relación jurídico-tributaria, de tal modo que el sucesor pasa a responder de la deuda exactamente en la misma situación recaudatoria en la que esta se encontraba. Esta norma general se matiza en el caso de los sucesores de entidades jurídicas que mercantilmente limitan la responsabilidad patrimonial de sus socios o partícipes, dado que esa subrogación en la deuda tributaria y en las sanciones de la entidad que se liquida y disuelve se limita por el artículo 40.1 de la LGT a la cuota de liquidación que le corresponde al socio o partícipe.

El problema desde la perspectiva recaudatoria surge cuando como consecuencia de actuaciones de

15 Los supuestos y las normas procesales para la conclusión del concurso se regulan en los artículos 176, 176 bis y 177 de la Ley Concursal.

vaciamiento patrimonial el activo de la entidad queda reducido de tal modo que la cuota de liquidación es nula o prácticamente inexistente¹⁶. La nueva redacción del artículo 40.1 de la LGT establece que ese límite de responsabilidad del sucesor no viene dado únicamente por la cuota de liquidación, sino que para formar ese límite se añadirán las «percepciones patrimoniales» que se hayan recibido durante los dos años previos a la fecha de la disolución y que hayan minorado el patrimonio social. Se trata de una medida de carácter objetivo, pues nada hay en la redacción de la norma que vincule esas «percepciones patrimoniales» con actuaciones realizadas en perjuicio de la Administración tributaria. Lo determinante será que se haya producido una efectiva disminución del patrimonio social que impide la satisfacción completa de la deuda tributaria.

Debe señalarse la relevancia del último inciso de la nueva redacción del artículo 40.1 de la LGT que alude al supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT¹⁷, lo que recuerda explícitamente la compatibilidad entre la condición de sucesor y de responsable que puede darse en el socio o partícipe. Debe tenerse en cuenta que los límites cuantitativos por los que respondería como sucesor y como responsable de la deuda de la entidad no son coincidentes.

5.2 · El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria

En el ámbito de los responsables tributarios, la Ley 7/2012 introdujo una serie de mejoras en diversos aspectos técnicos relativos al alcance de la responsabilidad y a la posición del responsable respecto de la sanción impuesta al deudor principal y a su eventual impugnación o conformidad con la misma. Sin perjuicio de ello, lo que resulta de interés a efectos de este trabajo es el nuevo supuesto de responsabi-

lidad tributaria subsidiaria incluido en el artículo 43.2 de la LGT a cargo de los administradores de aquellas entidades que de forma recurrente presentan sus autoliquidaciones periódicas sin efectuar el ingreso, acompañadas o no de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, pero en todo caso sin voluntad real de pagar la cuota autoliquidada.

Estos supuestos han planteado en la práctica una problemática difícil de solventar. El escenario es el de una entidad operativa, que no tiene activos en su balance o son activos insuficientes, que genera recurrentemente deuda tributaria impagada. La actuación ejecutiva frente a la entidad deudora no es exitosa, dado que carece de activos distintos de los créditos comerciales. Por otro lado, en ausencia de infracciones tributarias, y puesto que continúa en el ejercicio de la actividad, no son de aplicación los supuestos clásicos de responsabilidad tributaria del administrador regulados en los artículos 42.1.a) y 43.1.a) y b) de la LGT. Frente a esta situación, el nuevo supuesto permite reaccionar con cierta celeridad y dirigirse contra el administrador de hecho o de derecho de la entidad. Son características básicas de esta supuesto de responsabilidad subsidiaria las siguientes:

- (i) Su ámbito objetivo es limitado, ya que se limita a las deudas tributarias derivadas de retenciones y de tributos que deben repercutirse.
- (ii) Presenta tres presupuestos de hecho:
 - Que existan autoliquidaciones sin ingreso, lo que se computa en términos anuales, incluyendo también aquellos casos en los que, a pesar de haberse realizado ingresos parciales, el monto total anual de lo ingresado es inferior al 25% de la deuda autoliquidada.
 - Que la presentación de las autoliquidaciones periódicas sin ingreso sea recurrente, entendiéndose que ello es así cuando se produce en más de la mitad de las autoliquidaciones presentadas en un año natural, tanto en plazo como fuera de él, haya existido o no solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. En este punto la norma introduce una cautela y excluye del cómputo aquellas autoliquidaciones respecto de las cuales la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento ha sido concedida y no hay incumplimiento o, habiéndolo, existe una garantía debidamente formalizada.
 - Que se acredite que no existe «intención real» de cumplir la obligación de pago. No se escapa la dificultad intrínseca de la prueba de esta cir-

¹⁶ Eventualmente, el socio o partícipe, sin perjuicio de ser sucesor de la deuda, podría ser también declarado responsable solidario o subsidiario, según los casos, si ostentaba además la condición de administrador de derecho o de hecho de la entidad, siéndole entonces exigible la totalidad de la deuda tributaria pendiente, incluso las sanciones. No obstante, esta posibilidad no es una solución genérica para la problemática que presenta la limitación de la acción recaudatoria frente a los sucesores.

¹⁷ «También serán responsables solidarios (...) las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

cunstancia, lo que podría hacer inaplicable en la práctica este supuesto. Por esta razón, se recurre al instrumento de la presunción, que ante el silencio de la norma debe admitir prueba en contrario, de tal modo que la intención de no pagar se presume cuando hayan sido pagadas a favor de acreedores no preferentes frente a la Hacienda Pública¹⁸ deudas nacidas con posterioridad al momento en el que la deuda tributaria se devengó y devino exigible. Es una referencia clara, por ejemplo, a la deuda a favor de los proveedores.

6 · CONSECUENCIAS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS EN EL CÓDIGO PENAL EN RELACIÓN CON EL DELITO FISCAL

Como decíamos en la introducción, las modificaciones introducidas en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012 hacen necesaria la modificación futura de algunos aspectos de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados la LGT.

Así, el artículo 305 del Código Penal incluye un nuevo apartado quinto que prevé que, en caso de delito contra la Hacienda Pública, no se suspenda el procedimiento administrativo, sino que se pueda dictar una liquidación comprensiva de los elementos tributarios que han sido objeto de denuncia o querrela y se lleve a cabo la actuación recaudatoria¹⁹. Este esquema es novedoso respecto de la situación que actualmente regula la LGT y obligará a una adaptación de los procedimientos de aplicación de los tributos ahora regulados en su capítulo V del título III. Según la actual redacción de la LGT, cuando el órgano inspector aprecia la concurrencia de un posible delito contra la Hacienda Pública debe abstenerse de continuar las actuaciones²⁰. Ello impide dictar una liquidación y, en definitiva, hace

imposible que se lleve a cabo ninguna actuación recaudatoria ante la inexistencia de deuda tributaria liquidada. Para ello debe esperarse o bien al retorno del expediente a la vía administrativa, o bien a que dictada la sentencia se proceda a la exacción de la responsabilidad civil a través del procedimiento administrativo de apremio en la forma prevista en la disposición adicional décima de la LGT.

Este esquema ha sido alterado en el contexto de la intensificación de las medidas de represión del fraude fiscal en el que se ubican tanto la Ley Orgánica 7/2012 como la Ley 7/2012 mencionada en los apartados anteriores.

En el borrador que se ha conocido sobre la modificación de la LGT está prevista la inclusión de un nuevo capítulo VI en el título III para regular de forma sistemática los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Desde el punto de vista estrictamente recaudatorio, la previsión del Código Penal sobre la práctica de una liquidación que comprenda aquellos aspectos que no están vinculados con el delito fiscal y de una segunda liquidación que se refiera a los aspectos sí vinculados al delito fiscal se traduciría en la aplicación del régimen general recaudatorio respecto de la primera de ellas y en la introducción de alguna especialidad respecto de la segunda, como sería que el plazo voluntario de ingreso se iniciará en el momento en que el obligado tributario fuera notificado de la admisión a trámite de la denuncia o querrela. Del mismo modo, se prevé la realización de actuaciones ejecutivas contra el patrimonio del deudor respecto de ambas liquidaciones, siendo oponibles contra dichas actuaciones ejecutivas únicamente las causas de oposición que se prevén actualmente en la LGT contra la providencia de apremio y la diligencia de embargo²¹.

Por último, en este mismo contexto de delito contra la Hacienda Pública, deberá ajustarse la redacción de la disposición adicional décima de la LGT para recoger la modificación introducida en el artículo 305.7 del Código Penal, que prevé que la Administración tributaria auxilie a través del procedimiento administrativo de apremio a los jueces y tribunales en la exacción no solo de la responsabilidad civil (deuda tributaria incluidos intereses de demora), sino también de la multa, elemento este último actualmente no previsto en la LGT.

¹⁸ El sistema de preferencias se define en el artículo 77 de la LGT.

¹⁹ El último párrafo del artículo 305.5 del Código Penal establece: «La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública no paralizará la acción e cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

²⁰ Artículo 180.1 de la LGT.

²¹ Artículos 167.3 y 170.3 de la LGT.