

## Modificaciones en materia de responsabilidad tributaria tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio de 2021)

**Carlos Romero Plaza**

*Doctor en Derecho*

*Abogado socio director de Arttax&legal*

*Profesor en la Universidad Católica San Vicente Mártir (Valencia) y UDIMA (Madrid)*

**Resumen:** La Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude ha modificado el artículo 175.1 LGT en relación con el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria con la finalidad de poder exigir al responsable solidario al vencimiento del periodo voluntario de pago «original».

Con esta modificación se pretende permitir que la Administración tributaria tenga la posibilidad de exigir la deuda al responsable solidario, incluso en aquellos supuestos en los que no le sea exigible el pago al deudor principal por encontrarse la deuda aplazada o suspendida.

**Palabras clave:** Responsable solidario; periodo voluntario de pago; derivación responsabilidad; recaudación

**Abstract:** Law 11/2021 on measures to prevent and combat tax fraud has modified article 175.1 LGT in relation to the procedure for demanding joint liability with the purpose of being able to demand to the liable party the tax debt after the expiration of the «original» voluntary payment period. The purpose of this amendment is to allow the Tax Administration to have the chance of demanding the debt from liable party even in those cases in which the payment cannot be demanded from the main debtor because the debt is deferred or suspended.

**Keywords:** Jointly liable; voluntary payment period; derivation of liability; tax collection

## I. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Las variaciones introducidas por la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en adelante Ley 11/2021, en materia de responsabilidad tributaria son escasas.

La modificación más relevante en esta materia, que más nos afecta, y que sin embargo ha entrado sin hacer mucho ruido en la Ley General Tributaria, la encontramos en el artículo 175.1 incluyendo el término **«original»**, quedando redactado como sigue:

### **«Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.**

*1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:*

*a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago **original** de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.*

*b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.»*

De acuerdo con la Exposición de motivos, la nueva redacción del artículo 175 tiene por objeto clarificar la normativa vigente, donde el punto nuclear sobre el que pivota la voluntad del legislador radica en que la problemática o las mejoras en dilatar el pago que obtenga el deudor principal, como aplazamientos o suspensiones, no aprovechen al responsable.

En consecuencia, la nueva redacción al apartado 1 del artículo 175 precisa que las referencias han de entenderse hechas al periodo voluntario de pago original.

Con esta modificación, frente a un aplazamiento o suspensión de la deuda en sede del deudor principal, nada obstaría a la Administración para exigir simultáneamente la deuda al responsable.

Este cambio introducido, aunque se justifique en términos aclaratorios, puede tener implicaciones de carácter sustantivo, pues la intención del legislador es que no existan obstáculos ni interpretaciones normativas que impidan proceder a la derivación de responsabilidad solidaria en supuestos en los que la deuda no haya entrado en período ejecutivo.

La reforma permitiría a la Administración Tributaria exigir el pago al responsable solidario en el supuesto de que el deudor principal haya solicitado un aplazamiento o fraccionamiento, incluso tras su concesión, sin necesidad de que exista un riesgo de impago real por parte del deudor principal.

## II. ANÁLISIS DE LA MODIFICACIÓN NORMATIVA

Esta modificación no fue bien acogida por el Consejo de Estado en su dictamen 279/2020, de 15 de julio en relación con el Anteproyecto de Ley, indicando que:

*«Se estima oportuno llamar la atención sobre el hecho de que esta previsión puede alterar en cierta medida los perfiles de la responsabilidad solidaria, cuya exigencia se hace depender exclusivamente del impago del deudor principal en el periodo inicial de pago voluntario, de modo que si el deudor originario solicita, por ejemplo, el aplazamiento del pago y se le deniega dicha solicitud, reabriéndose el periodo voluntario de pago, esta circunstancia no tiene efectos para el responsable solidario, ya que el*

*aplazamiento obtenido, conforme a la redacción proyectada, no demora la exigencia de la referida responsabilidad.*

*En todo caso, si se mantiene en los términos proyectados, sería más acertado no introducir un adjetivo para calificar el periodo de pago que ha de tenerse en cuenta a estos efectos (máxime cuando, aparte de la explicación que ofrece la exposición de motivos, **no hay precepto alguno que defina qué debe entenderse por periodo de pago "original"**) y optar por introducir un párrafo aclaratorio, al final del apartado 1.b) del artículo 95 bis y en el artículo 175.1, en el que se indique que, a los efectos de las citadas regulaciones, se entiende que la referencia al periodo voluntario de pago lo es al periodo inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar.»*

Y así con la modificación, lo que se pretende es dotar de independencia al responsable respecto del deudor principal, equiparándolo a un *pseudo* deudor solidario. Con la interpretación que busca el legislador de este precepto al introducir el término «original» podría darse el supuesto de que se le exija la deuda al responsable solidario antes que al deudor principal, sin que este haya incumplido con su obligación de pago todavía.

Cabe matizar que el sentido de la modificación viene dado por la propia Exposición de motivos. Ahora bien, la introducción del término «original», hasta el momento ajeno a nuestra Ley General Tributaria, nada clarifica ni añade. Solamente da un argumento adicional a la Administración para fortalecer su práctica recaudatoria en la que la figura del deudor principal y responsable solidario se difuminan.

Con esta medida, se desvirtúa de manera clara la figura del responsable solidario, que siempre debe aparecer junto a los deudores principales. Ahora, se pretende que el responsable solidario se coloque «en lugar de» el deudor principal. Porque con esta modificación se permite a la Administración acelerar las gestiones recaudatorias en relación con el responsable. De nuevo, la primacía recaudatoria se impone, mutando la esencia de la responsabilidad tributaria en su sentido «original», llevando el cambio hacia una nueva figura que permite exigir a un tercero una deuda que hasta el momento le era ajena.

No debe olvidarse que, con la motivación «clarificadora» que justifica la modificación, es muy probable que quien acabe haciendo frente a la deuda tributaria ya no sea el deudor principal, sino el responsable solidario. Ya no importa que el deudor principal haya obtenido un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de la deuda, cumpliendo con los requisitos que el ordenamiento jurídico le exige para su concesión. La única exigencia que deberá cumplir la Administración a la hora de derivar la deuda al responsable solidario es que haya transcurrido el plazo de pago original respecto del deudor principal (1) .

### III. PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES HASTA EL MOMENTO EN LA MATERIA

Los Tribunales de Justicia también han sido conocedores del criterio administrativo que se persigue asentar con la reforma del artículo 175.1 LGT.

Conviene traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2019, recurso 82/2018. En este caso, el recurso se interpone contra la resolución desestimatoria TEAC de 26 de octubre de 2017, respecto del recurso de reposición relativo a la providencia de apremio por importe de 21.368,67 € en concepto de recargo de apremio.

En este sentido la Administración tributaria interpretaba que la solicitud de aplazamiento efectuada por el importador no beneficia al deudor solidario, que actuó como su representante indirecto. Entiende, pues, que en el momento en que se produce el pago, el deudor solidario ya había entrado en periodo ejecutivo. La Administración rechazaba que se produjese el efecto previsto en el artículo 65.5 LGT, exponiendo que *«pues si bien la deuda tributaria es única, no lo son las obligaciones de pago de cada codeudora solidaria.»*

Pues bien, en este sentido, la Audiencia Nacional contraría el criterio administrativo expuesto, entendiendo que *«carece de sentido la afirmación que se hace en el acto impugnado de que si bien la deuda tributaria de los deudores solidarios es única, son distintas las obligaciones de pago, y de ahí inferir que la deuda tributaria puede ser exigible a unos y no a otros, beneficiados por un aplazamiento de la deuda»*.

Concluye pues, indicando que no tiene sentido conceder un aplazamiento a uno de los deudores solidarios y que se espere de los demás deudores solidarios que abonen la deuda tributaria, porque se trata de la misma obligación tributaria principal del pago de la deuda. En este sentido expone con claridad que:

*«Si se aplaza la obligación de pago respecto de uno de los deudores solidarios tributarios, y se difiere la exigibilidad de la deuda, no puede entenderse ésta exigible respecto de los demás. En consecuencia, no puede considerarse que se devenga el recargo ejecutivo, que tiene por objeto incentivar el pago de la deuda dentro del período voluntario de pago.»*

Puede observarse cómo el criterio de la Audiencia Nacional en la sentencia expuesta iba encaminado a entender que, si se aplaza la obligación de pago respecto de un deudor solidario y se difiere su exigibilidad, no se le puede exigir a los demás. En el caso que ahora analizamos respecto de la modificación legislativa del artículo 175.1, efectivamente se está desvirtuando esta exigibilidad, para que al responsable tributario le sea exigible una deuda que el deudor principal no tiene, todavía, obligación de satisfacer.

En relación con este punto, debe ponerse de relieve que esta sentencia se encuentra recurrida en casación, de acuerdo con el Auto del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020, recurso 2486/2020.

Nuestro Alto Tribunal, fija como cuestión con interés casacional objetivo la siguiente:

*«Determinar si la solicitud de aplazamiento y posterior pago en período voluntario de la deuda tributaria, en concepto de renta de aduanas, efectuada por el importador beneficia o no al representante indirecto, dada su consideración de deudor solidario de aquél y, en consecuencia, en el supuesto de que no le beneficie, cabe exigirle el recargo ejecutivo si no hubiera aplazado dicha deuda.»*

Pese a las dudas planteadas al respecto, el legislador se ha encargado de ir allanando el terreno para favorecer la interpretación de la norma que beneficie la recaudación en las arcas públicas, también en materia de responsabilidad solidaria.

En este sentido, no solamente encontramos la interpretación seguida por la Audiencia Nacional en relación con la imposibilidad de exigir recargos de apremio a deudores solidarios cuando la deuda se encuentra suspendida en sede de uno de los co-deudores. Por ello, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015, rec. 1491/2013. En este supuesto, se exigió por parte de la Administración tributaria la deuda de una sociedad escindida totalmente a las sociedades resultantes de tal escisión como sucesoras. Así, la AEAT negó que la suspensión del procedimiento de ejecución a una de ellas aprovechase al resto, bajo el argumento de que se estaban ante procedimientos distintos. Pues bien, en este caso, el Tribunal Supremo entendió que la suspensión acordada, como consecuencia de la garantía prestada por uno de los sucesores aprovechaba al resto, considerando que la deuda es solamente una, por lo que no puede ser exigida a todos los obligados. Una cosa es que todos los obligados respondan del cumplimiento de la única deuda y otra es que la única deuda pueda ser exigida íntegramente a todos los obligados.

Este razonamiento, debería resultar plenamente aplicable al caso que nos ocupa y, en consecuencia, la modificación normativa no debería alterar la naturaleza de la institución de la responsabilidad como se pretende.

Más recientemente cabe mencionar la importante sentencia nº 1700/2020 de nuestro Tribunal Supremo, de fecha 10 de diciembre de 2020.

En dicha sentencia nuestro Alto Tribunal se pronuncia entre otras, sobre el derecho de la Administración de exigir a cada responsable solidario el recargo de apremio cuando este ha sido satisfecho por uno de los responsables. En este sentido, indica que:

*«Lo que desde luego resulta artificial y forzado es que en base a características propias de los recargos y del procedimiento ideado para hacer efectiva la deuda, se pretenda, como parece aspirar el Abogado del Estado, multiplicar exponencialmente el crédito tributario a favor de la Hacienda Pública en función del número de responsables solidarios. En modo alguno de la autonomía de la deuda y del procedimiento a seguir para hacerla efectiva en ejecución con la potestad de la Administración de iniciar tantos procedimientos como responsables solidarios y el carácter compensatorio y resarcitorio de los recargos, permite o autoriza a la percepción de los recargos que en cada uno de los procedimientos abiertos se hayan ido produciendo respecto de lo que en definitiva es una única deuda vinculada a su impago.»*

Y es que el Tribunal Supremo concluyó que la AEAT no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario, cuando este recargo ya haya sido satisfecho por uno de ellos.

De este planteamiento, todavía resultaría menos procedente que si la deuda no se encuentra en periodo ejecutivo, por aplazamiento, fraccionamiento o suspensión por parte del deudor principal, esta se le pueda exigir al responsable solidario, incluso pudiendo generarse a este responsable la obligación de satisfacer unos recargos del periodo ejecutivo que no le serían si quiera exigibles al deudor principal.

Pues precisamente esto es lo que se pretende y a lo que nos enfrentaremos en los próximos años en el debate doctrinal y judicial que se va a generar, más si cabe, tras la introducción de la palabra «original» en el artículo 175.1 LGT.

#### **IV. BIBLIOGRAFÍA**

— MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: «Comentarios al proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (II)», *Quincena Fiscal*, (4), 139-166. 2021.

— RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La evaluación de las medidas contra el fraude fiscal», en *Taxlandia Blog de Política Fiscal*. Publicado el 31 de agosto de 2021 .

<https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-evaluacion-de-las-medidas-contr-el-fraude-fiscal>

— ROMERO PLAZA, C.; SERANTES PEÑA, F.: *Responsables y responsabilidad tributaria*, Ed. Wolters Kluwer, segunda edición. Noviembre 2016. Madrid

— SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «Comentarios a la nueva ley de represión del fraude fiscal», en *Revista Contabilidad y Tributación*, núms. 461-462/2021, Centro de Estudios Financieros.

— SERANTES PEÑA, F.: «El milagro de la multiplicación de los panes y los recargos (y II)», en *Taxlandia Blog de Política Fiscal*. Publicado el 2 de marzo de 2021.

<https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/puede-la-aeat-exigir-tantos-recargos-de-apremio-como-responsables>

---

(1)

Como nos indica MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.:

*«Esta norma subvierte las reglas generales de distribución de la carga tributaria que corresponde realizar al legislador, pues finalmente queda en manos de la Administración la exigencia de la deuda a una persona distinta de la que es titular de la capacidad económica gravada, pese a que esta no haya incumplido su obligación de pago ni se haya puesto en riesgo la recaudación, pues, de hecho, la deuda no se encuentra ni tan siquiera en periodo ejecutivo [...] Evidentemente, dicha reforma está orientada a lograr una mayor eficacia en el cobro de las deudas pero menoscaba la posición de los responsables solidarios, pues se pueden ver obligados a pagar una deuda que ni tan siquiera se encuentra en periodo ejecutivo, liberando al deudor principal, de tal forma que el único recurso que les quedaría para recuperar el dinero satisfecho sería el siempre difícil de ejecutar el derecho de reembolso. Por todo ello, esta reforma nos parece desacertada, al gravar de forma desproporcionada la situación de los responsables solidarios y dejar en manos de la Administración la determinación de la persona que va a pagar una deuda tributaria en contra de las reglas de reparto de la carga tributaria que ha diseñado el legislador, sin que ni siquiera exista un riesgo acreditado de que el cobro de este crédito se pueda ver frustrado.»*

[Ver Texto](#)