

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNANDEZ DE ELCHE

FAC.CC. SOCIALES Y JURÍDICAS ELCHE

GRADO EN DERECHO



TRABAJO FIN DE GRADO

Curso 2022-2023

**LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y EL
ENFOQUE PREVENTIVO DEL *COMPLIANCE*
TRIBUTARIO**

AUTORA: Claudia Esperanza Picó Jover

TUTORA: Lucía Ruz Segovia

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado versará sobre la derivación de responsabilidad, tema de gran actualidad que da lugar, cada vez más, a una gran cantidad de jurisprudencia y que está llevando a la creación de nuevas normas y figuras jurídicas que la regulen. Además, el presente tema se abordará con el enfoque preventivo que nos concede el *compliance* tributario para disminuirla y, a ser posible, eliminarla.

A lo largo de todo el trabajo abordaré cuestiones relacionadas con el *compliance* tributario, qué es, qué funciones tiene y qué finalidades persigue. También haremos especial mención a la Norma UNE 19602 y a los requisitos que establece esta norma para que una empresa pueda implantar un sistema de gestión de *compliance* tributario, así como también se explicará qué es un sistema de *compliance* tributario, quién lo designa y qué funciones posee. Se mencionará también la figura del *tax compliance officer* dentro del mencionado sistema, así como las funciones que esta figura posee.

Volviendo a las cuestiones relacionadas con el *compliance* tributario, abordaremos también los beneficios que la implantación del mismo en una empresa puede generar, así como la certificación como responsable de buenas prácticas tributarias que debe obtener cualquier persona que pretenda ejercer como responsable de buenas prácticas, que es otra forma de nombrar al *compliance* tributario.

Haré especial mención también al canal de denuncias, así como a las medidas de protección que las leyes prevén para las personas que hagan uso del mismo dentro de la empresa.

A continuación, desarrollaré el concepto de derivación de responsabilidad, así como la legislación aplicable a la misma. Expondré también la figura de los responsables tributarios diferenciando entre los responsables solidarios y subsidiarios, así como la legislación en la que aparecen regulados, los supuestos en los que puede concederse y el procedimiento que sigue la mencionada derivación.

Además, explicaré qué posibilidades hay frente a la posible de declaración de derivación de responsabilidad, como evitar o como defenderse ante la posible declaración de responsable subsidiario o solidario.

De gran actualidad resultará la exposición que realizare sobre la novedosa Ley Antifraude, que entró en vigor el año pasado (2022) y que, tras explicar su contenido, relacionaré con el *compliance* tributario.

Para finalizar, también haré mención al plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad de la deuda tributaria, que estará altamente relacionado con el caso que emplearé a modo de ejemplo para concluir el trabajo.



ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN	2
1. ¿QUÉ ES EL COMPLIANCE TRIBUTARIO?.....	3
2. LA NORMA UNE 19602 SISTEMAS DE GESTIÓN TRIBUTARIO. REQUISITOS CON ORIENTACIÓN PARA SU USO.....	3
3. SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO	4
4. BENEFICIOS DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO.....	5
5. TAX COMPLIANCE OFFICER	6
6. LA CERTIFICACION COMO RESPONSABLE DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.	7
7. COMUNICACIÓN DE INCUMPLIMIENTO E IRREGULARIDADES: EL CANAL DE DENUNCIAS.....	8
8. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD	11
9. RESPONSABLES TRIBUTARIOS.....	12
10. SUPUESTOS DE CONCESIÓN DE LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	16
11. PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA	17
12. 1CÓMO EVITAR LA DERIVACION DE RESPONSABILIDAD Y COMO DEFENDERSE FRENTE A ELLA	18
13. LEY ANTIFRAUDE	19
14. RELACIÓN DE LA LEY ANTIFRAUDE CON EL COMPLIANCE TRIBUTARIO	21
15. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	23
16. EJEMPLO CASO REAL DERIVACION DE RESPONSABILIDAD	27
CONCLUSIONES	30
BIBLIOGRAFÍA	32

ABREVIATURAS

AENOR	Asociación Española de Normalización y Certificación.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LOPD	Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.
UE	Unión Europea.
UNE	Una Norma Española



INTRODUCCIÓN

Cada vez es más común encontrar jurisprudencia y casos relacionados con la derivación de responsabilidad en las empresas y eso junto con el interés que me causaba la figura del *compliance officer*, ya no solo en materia tributaria si no en cualquier ámbito, es lo que me han llevado a realizar el Trabajo de Fin de Grado sobre estos temas.

Escogí este tema con la finalidad de indagar más acerca de las funciones de esta figura, de los conocimientos que deben poseer para poder ser *compliance*, así como para saber qué certificaciones o requisitos debe adquirir y cumplir para serlo.

La principal legislación que es de aplicación en cuanto al *compliance* tributario es la Norma UNE 19602, de 27 de febrero de 2019. También es de aplicación la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción en cuanto al uso del canal de denuncias dentro de la empresa, y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre de protección de Datos Personales y garantía de Derechos Digitales entre otras.

En cuanto a la derivación de responsabilidad, se encuentra regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde también se regula la figura del responsable solidario y subsidiario y el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad de la deuda tributaria.

1. ¿QUÉ ES EL COMPLIANCE TRIBUTARIO?

El *compliance* tributario o *compliance* fiscal es una figura que se puede implantar en cualquier empresa, por la cual, a través de protocolos y medidas, busca minimizar los riesgos de incumplimiento fiscal, así como evitar la comisión de delitos contra la Hacienda Pública por parte de la empresa de la que formen parte.

En resumidas cuentas, tiene la finalidad de asegurar y gestionar el cumplimiento de las normas fiscales, de evitar la comisión de delitos fiscales por cualquier miembro de la empresa, independientemente de su cargo o nivel de responsabilidad, así como de mejorar las relaciones y cooperación entre la empresa y la Hacienda Pública. Es por ello que los mencionados protocolos y medidas están diseñadas para cumplir expresamente con la normativa vigente en materia fiscal en España.

2. LA NORMA UNE 19602 SOBRE SISTEMAS DE GESTIÓN TRIBUTARIO. REQUISITOS CON ORIENTACIÓN PARA SU USO.

La norma UNE, publicada el 27 de febrero de 2019 por la Asociación Española de Normalización (AENOR), sirve de guía para aquellas empresas que deseen implantar un sistema de gestión de *compliance* tributario.

Dicha norma tiene la finalidad de pautar el cumplimiento de la normativa fiscal y de, en caso de producirse riesgos en el mismo, crear mecanismos de detección y corrección, así como instrucciones que permitan evitarlos en el futuro. Además, la mencionada norma es certificable por lo que, en caso de que alguno de los miembros de la empresa cometa un delito fiscal, dicha certificación serviría como prueba suficiente de la voluntad de la empresa de cumplir con sus obligaciones fiscales.

La AENOR es la organización española que certifica el cumplimiento de los requisitos de esta norma. Dichos requisitos son:

- “Disponer de una política de *compliance* tributario aprobada por los órganos de gobierno de la entidad que reduzca la exposición a riesgos tributarios.

- Formación y conciencia del personal de la entidad respecto a los riesgos fiscales identificados.
- Establecer controles financieros y no financieros sobre sus procesos y los de otras entidades con las que pueda colaborar o tener una relación contractual.
- Establecer canales de denuncia internos para denunciar los casos de incumplimiento”¹.

3. SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO

De la web de la firma especialista en la prestación de servicios de asesoría y consultoría empresarial “confianz” obtenemos la siguiente definición de sistema de *compliance tributario*: conjunto de medidas y protocolos que poseen las empresas y que tienen la finalidad de suprimir por completo la comisión de delitos fiscales provocados por cualquier miembro de la organización, ya sea por negligencia o intencionalmente.

En este tipo de sistema será imprescindible crear una política de *compliance* fiscal, compuesta por un compromiso y unos objetivos definidos a cumplir, que deberá ser aprobada por los órganos de gobierno de la empresa. Para implantar uno de estos sistemas hay que, en primer lugar, crear un órgano de *compliance* tributario.

El órgano de *compliance* tributario es el pilar fundamental de un sistema de gestión de *compliance* fiscal, pues éste es el encargado de la supervisión y control de la totalidad del sistema. Para ello, se pondrán a su disposición todos los medios humanos y materiales necesarios para poder ejecutar su labor y contarán, además, con asesores externos.

La designación de este órgano corresponde al órgano directivo o administrativo de la empresa y, además, el *compliance* fiscal deberá tener acceso directo al órgano de gobierno para los supuestos de existencia de hechos o conductas sospechosas o relacionadas con los objetivos de cumplimiento que precisen ser elevados para la valoración del riesgo de dichos hechos o conductas.

¹ <https://asesorias.com/empresas/normativas/compliance/tributario/>. Consultado el 24 de abril de 2023.

Los integrantes de este órgano deberán tener bien definidos sus roles, sus responsabilidades y competencias y, dentro de los mismos, encontramos la figura del *tax compliance officer*: persona especializada en materia fiscal que puede ser un miembro de la empresa o una persona externa a la misma y que es la responsable de supervisar y coordinar al órgano de *compliance* tributario.

4. BENEFICIOS DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO.

Existen múltiples beneficios derivados de la presencia de la figura del *compliance* tributario en una empresa, que hacen que la misma sea cada vez más solicitada por numerosas sociedades. En base a la información obtenida de la página web de “Grupo Ático 34”, una de las principales consultoras tecnológicas de ámbito nacional, estos beneficios son:

- Reduce el riesgo de cometer delitos fiscales: con una persona expresamente informada sobre las obligaciones y derechos tributarios, la probabilidad de cometer comportamientos ilícitos es muchísimo menor, sobre todo en aquellos casos en los que se cometen ilícitos por desconocimiento de la normativa y no por intencionalidad. Si además disminuye este riesgo, también se reducen los costes de las posibles sanciones o intereses de demora en que podrían incurrir las empresas.
- Aporta seguridad jurídica, sobre todo frente a las inspecciones de la Administración tributaria, ya que se minimizarán los riesgos de infracción ante las mismas y sus resultados se vuelven predecibles si se han seguido todas las medidas que el plan de *compliance* fiscal ha establecido.
- Mejora la imagen y reputación de la empresa: este beneficio está relacionado con la transparencia de la empresa. Un sistema de gestión de *compliance* tributario ayuda a que, de cara al público y a los *stakeholders*, la empresa se muestre mucho más comprometida con la prevención, persecución e investigación de los delitos contra la Hacienda Pública. Los *stakeholders* son aquellos individuos o grupos que tienen cierto interés o impacto en la empresa y en los resultados de sus actuaciones como, por ejemplo, los clientes, los proveedores, etc.

- Mejora la gestión empresarial: el mencionado sistema permite acceder a los empleados a cualquier información fiscal y económica necesaria para los procesos de toma de decisiones empresariales en cualquier momento.

5. TAX COMPLIANCE OFFICER

El responsable de buenas prácticas tributarias o *tax compliance officer* es una figura imprescindible dentro del cumplimiento tributario. Sería conveniente que fuera una persona u órgano integrado en la organización de la empresa ya que, de este modo, dicha persona ya sería conocedora de su estructura y forma de actuar.

Dentro de las funciones de esta figura encontramos las siguientes:

- “Impulsar y supervisar de manera continua la implementación y eficacia del sistema de gestión de cumplimiento tributario en los distintos ámbitos de la organización.
- Proporcionar apoyo formativo continuo a los miembros relevantes de la organización para garantizar que todos ellos son formados con regularidad.
- Promover la inclusión de las responsabilidades de cumplimiento en las descripciones de puestos de trabajo y en los procesos de gestión del desempeño de los miembros de la organización.
- Poner en marcha un sistema de información y documentación de cumplimiento.
- Adoptar e implementar procesos para gestionar la información procedente del canal de denuncias y otros mecanismos que pueda establecer en manual.
- Establecer indicadores de desempeño de cumplimiento, medirlos y analizar las desviaciones entre los resultados esperados y los reales.
- Analizar el desempeño para identificar la necesidad de acciones correctivas.
- Identificar y gestionar los riesgos tributarios, incluyendo los relacionados con los socios de negocio.
- Revisar el sistema de gestión a intervalos planificados
- Proporcionar a los empleados acceso a los recursos de cumplimiento.

- Informar al órgano de gobierno y a la alta dirección sobre los resultados derivados de la aplicación del sistema de gestión”².

Al asignársele responsabilidades al *tax compliance officer*, el órgano de gobierno de la empresa debe asegurarse de que el mismo no tiene conflictos de intereses y que demuestra “integridad y compromiso con el cumplimiento, habilidades de comunicación eficaz y de capacidad de influencia, capacidad y prestigio para que sus consejos y directrices tengan aceptación y competencia necesaria”³.

6. LA CERTIFICACION COMO RESPONSABLE DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.

En el presente apartado trataré de exponer, basándome en toda la información que he obtenido del Manual “*Compliance Fiscal Buenas Prácticas Tributarias*”, qué trámites hay que seguir y qué pruebas se deben superar para obtener la certificación que acredita a una persona para ejercer como responsable de buenas prácticas.

“La Entidad Nacional de Acreditación ha otorgado a “*Compliance Certifica*”, entidad certificadora, la primera acreditación para la certificación de personas, conforme a la norma UNE-EN ISO/IEC 17024.”⁴.

Por tanto, la mencionada certificación, es una herramienta a nivel internacional que permite demostrar que una determinada persona cuenta con los conocimientos y las habilidades necesarias para ser responsable de buenas prácticas tributarias y que estos han sido evaluados por una entidad independiente y con competencia técnica a través de un proceso de evaluación.

² VV.AA, MARTÍN FERNANDEZ, Javier (coord.) y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, Jesús (Coord.): *Compliance Fiscal. Buenas Prácticas Tributarias*, Madrid, 2022, págs. 195 y 196.

³ VV.AA, MARTÍN FERNANDEZ, Javier (coord.) y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, Jesús (Coord.): *Compliance Fiscal Buenas Prácticas Tributarias*, Madrid, 2022, pág. 196.

⁴ *Ibidem*, pág. 196.

“Compliance Certifica” desarrolló un esquema en el cual se exponen los requisitos generales que todo profesional ha de poseer para ejercer como responsable de buenas prácticas tributarias con la finalidad de identificar la calidad de este tipo de profesionales.

Este esquema refleja las tareas y competencias que debe poseer el candidato a esta profesión, siendo estas las siguientes: conocimientos especializados en derecho tributario, contabilidad y cumplimiento tributario, conocimientos en cuestiones administrativas, civiles, mercantiles, laborales y penales, conocimiento sobre las tecnologías necesarias para los diversos trámites electrónicos que deba realizar, así como las necesarias para llevar la contabilidad de la empresa.

Los requisitos para acceder al examen son: contar con un título de doctor o master en una de las materias objeto del programa del esquema y demostrar una experiencia laboral de 5 años en proyectos relacionados con las actividades de un responsable de buenas prácticas tributarias.

Tras la realización del examen se obtendrá un resultado de apto o no apto y, en el caso de ser apto, se deberá aceptar expresamente un Código ético de actuación y las normas de uso de la marca del esquema.

El certificado tiene un periodo de validez de 3 años, salvo que se obtenga una sanción, y deberá renovarse, solicitándose dicha renovación 3 meses antes de la expiración del periodo de validez. Una vez renovado, el certificado volverá a contar con un periodo de validez de otros 3 años.

7. COMUNICACIÓN DE INCUMPLIMIENTO E IRREGULARIDADES: EL CANAL DE DENUNCIAS.

El canal de denuncias es un mecanismo interno a través del cual los empleados, de manera confidencial y segura, gracias a las medidas de protección que ofrece la nueva Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, ponen en conocimiento

del responsable de buenas prácticas tributarias de la existencia de irregularidades, fraudes o cualquier situación que pueda dar lugar a la comisión de alguna infracción tributaria.

Los empleados están obligados a denunciar cualquier violación o vulneración del manual de buenas prácticas de forma que el incumplimiento de esta obligación conllevaría una falta de compromiso con el cumplimiento del mismo, lo cual sería constitutivo de una falta disciplinaria grave.

Al canal de denuncias le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre de Protección de Datos Personales y garantía de los Derechos Digitales (LOPD) respecto a los sistemas de información y denuncias internas: *“serán lícitos los tratamientos de datos personales necesarios para garantizar la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas. Dichos tratamientos se regirán por lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, en esta ley orgánica y en la Ley reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción”*.

En cuanto al procedimiento por el que se presenta una denuncia en el mencionado canal distinguimos dos fases: el análisis y la actuación del órgano de gobierno.

- a) **Análisis:** en primer lugar, se evalúa la gravedad de la denuncia y se descarta que el hecho denunciado ya esté siendo investigado. Después, el *compliance* tributario encargará a los asesores externos un informe no vinculante en el que expongan su opinión sobre el caso y sobre la posibilidad o no de que el mismo sea constitutivo de infracción tributaria. Este informe, junto con las indagaciones del *compliance*, se elevarán finalmente al órgano de gobierno.
- b) **Actuación del órgano de gobierno:** el órgano de gobierno tendrá la última palabra sobre la incoación del procedimiento, en caso de que los hechos denunciados quebranten el manual de buenas prácticas o el archivo de la denuncia. En caso de que se inicie el procedimiento, se aplicarán diferentes medidas de corrección para reparar la situación.

Y, en cuanto a las medidas de protección mencionadas en el primer párrafo, debemos atender a lo expuesto en el Título VII de la Ley 2/2023.

En el artículo 35 de la Ley 2/2023 aparecen las condiciones de protección de las personas que comuniquen infracciones tributarias previstas en el artículo 2 apartado 1 b de esta misma Ley. Por tanto, con base en el mencionado artículo, las personas que empleen los canales de denuncias tendrán derecho a protección siempre que tengan motivos razonables para pensar que la información que están dando es veraz y siempre que se haya dado conforme a los requerimientos previstos en esta ley.

Además, se prohíben expresamente las represalias, las amenazas y tentativas de represalia dirigidas a las personas que hagan uso del canal de denuncias en el artículo 36 de la Ley 2/2023, se ofrecen medidas de apoyo en el artículo 37 de la Ley 2/2023 y se prevén medidas de protección frente a represalias y para la protección de las personas afectadas en los artículos 38 y 39 de la Ley 2/2023.

En base al artículo 36.2 de la Ley 2/2023, mencionada anteriormente: *“[s]e entiende por represalia cualesquiera actos u omisiones que estén prohibidos por la ley, o que, de forma directa o indirecta, supongan un trato desfavorable que sitúe a las personas que las sufren en desventaja particular con respecto a otra en el contexto laboral o profesional, solo por su condición de informantes, o por haber realizado una revelación pública”*.

Se consideran represalias, a título enunciativo y, con base en el artículo 36.3 de la Ley 2/2023, las adoptadas en forma de: suspensión del contrato de trabajo, daños, pérdidas económicas, coacciones, intimidaciones, acoso u ostracismo, referencias laborales negativas, inclusión en listas negras, denegación de licencias, permisos o formación y discriminación.

Según lo expuesto en el artículo 36.4 de la ya mencionada Ley 2/2023: *“[l]a persona que viera lesionados sus derechos por causa de su comunicación o revelación una vez transcurrido el plazo de dos años, podrá solicitar la protección de la autoridad competente que, excepcionalmente y de forma justificada, podrá extender el período de protección, previa audiencia de las personas u órganos que pudieran verse afectados”*.

En atención al artículo 36.5 de la Ley 2/2023, los actos administrativos que pretendan impedir o dificultar la comunicación o revelación de las ya mencionadas infracciones serán nulos de pleno derecho y podrán dar lugar a indemnizaciones de daños y perjuicios al perjudicado.

Dentro de las medidas de apoyo del artículo 37 de la Ley 2/2023 encontramos: información y asesoramiento público y gratuito sobre los medios disponibles para la comunicación y sobre los derechos de la persona afectada, asistencia efectiva de las autoridades competentes, asistencia jurídica en procesos tanto penales como civiles, apoyo financiero y psicológico si así lo decidiese la Autoridad Independiente de Protección del Informante. Todo ello con independencia de la asistencia jurídica gratuita.

Pese a que en la Ley 2/2023 se prohíben las represalias, estas pueden darse igualmente, por lo que, para estos casos, el artículo 38 de esta misma Ley regula una serie de medidas de protección frente a las mismas. En este sentido, no se considerará que se ha infringido restricción alguna en cuanto a revelación de información por las personas que hagan uso de un canal de denuncias o de algún medio similar, así como tampoco incurrirán en delitos de difamación, violación de derechos de autor y vulneración de secreto. Tampoco se considerará que incurren en infracción de la normativa de protección de datos y revelación de secretos empresariales.

Por último, en el artículo 39 de la Ley 2/2023 se prevén medidas de protección para las víctimas de manera que, *“[d]urante la tramitación del expediente las personas afectadas por la comunicación tendrán derecho a la presunción de inocencia, al derecho de defensa y al derecho de acceso al expediente en los términos regulados en esta ley, así como a la misma protección establecida para los informantes, preservándose su identidad y garantizándose la confidencialidad de los hechos y datos del procedimiento”*.

8. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

En el presente apartado expondré el significado de la derivación de responsabilidad y, para ello, haré uso, en primer lugar, de la definición que nos da la Agencia Tributaria en su página web: “[I]a derivación de responsabilidad es el procedimiento iniciado por parte de la Administración para reclamar el pago de las deudas

y sanciones pendientes, tanto tributarias como no tributarias, a las personas o entidades a las que la normativa tributaria considera responsables como consecuencia de haber realizado determinadas actuaciones o comportamientos regulados en la Ley”⁵.

Es decir, ante el impago de las deudas tributarias, en lugar de dar por perdidas las mismas, se incoan procedimientos hacia los responsables tributarios, mediante Acuerdos de Derivación de Responsabilidad. La incoación de estos procedimientos deberá notificarse a los responsables tributarios para que puedan alegar lo que a su derecho convenga, pudiendo incluso llegar a iniciarse procedimientos de acción legal entre los responsables y la Administración.

9. RESPONSABLES TRIBUTARIOS.

Los responsables tributarios son aquellas entidades o personas hacia las que se dirigen los procedimientos de derivación de responsabilidad. Son sujetos considerados como deudores secundarios no pasivos que, en ausencia de pago de los deudores principales, corren con la responsabilidad de pagar la deuda tributaria en función de garantía.

Los deudores principales, en base a lo expuesto en el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT), son aquellos obligados que aparecen enumerados en el artículo 35.2 de esta misma ley y que son los siguientes: *“[l]os contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos”*.

La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. Los responsables solidarios son, con base en el artículo 42 de la LGT: *“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

⁵ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/deudas-apremios-embargos-subastas/derivaciones-responsables-sucesores/que-derivacion-responsabilidad-sucesion.html> consultada el 24 de mayo de 2023.

a) *Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*

b) *Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.*

c) *Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. *También serán responsables solidarios del pago de 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, hasta el importe del valor de los*

bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, 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.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.”

Como se explica en la página web de “Sebastia abogados” la responsabilidad solidaria actúa en aquellos casos en los que ante una deuda hay una obligación conjunta de pago, de forma que, el pago de esta deuda puede exigírsele a cualquiera de las personas que están afectadas por esa obligación, por tanto, no es necesario declarar fallido al deudor principal, si no que se puede exigir el pago de la totalidad de la deuda a cualquiera de los responsables solidarios desde el mismo momento en que finaliza el periodo voluntario de ingreso sin que la deuda hay sido satisfecha y sin necesidad de que se hayan agotado las vías de cobro frente al deudor principal, ni se haya declarado su insolvencia.

La responsabilidad tributaria se encuentra regulada en el artículo 41 de la LGT y, con base en el apartado 2 de este mismo artículo, la responsabilidad será siempre subsidiaria, salvo precepto legal expreso en contrario.

La responsabilidad subsidiaria se encuentra regulada en el artículo 43 de la LGT, que enumera las personas o entidades que pueden ser responsables subsidiarios. Estos son:

- a) *“ Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.*
- b) *Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.*
- c) *Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.*
- d) *Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.*
- e) *Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera.*
- f) *Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. [...]*

- g) *Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.*
- h) *Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial”.*

Como se explica en la página web anteriormente mencionada, la responsabilidad subsidiaria actúa de manera residual y excluyente, esto quiere decir que solamente actúa en el caso de que el deudor principal no cumpla con su obligación de pago, por lo que, la Agencia Tributaria solo podrá iniciar un procedimiento contra el responsable subsidiario cuando se declare fallido el deudor principal y los posibles responsables solidarios.

10.SUPUESTOS DE ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Los supuestos en los que se puede acordar la derivación de responsabilidad tributaria son los siguientes: cuando una persona jurídica tiene obligaciones tributarias pendientes, cuando las actividades empresariales que una sociedad venía desarrollando cesan y quedan pendientes sus pagos tributarios, cuando concurre la condición de administrador en aquellas personas a las que se deriva la responsabilidad y cuando el deudor principal se hay declarado fallido.

En este último caso, la Administración Tributaria podrá dirigirse contra el patrimonio personal de los que en su día fueron los administradores de la correspondiente sociedad si se cumplen los requisitos que fija la Ley.

11.PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

Tal y como se explica en la página web de la Agencia tributaria, el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria es un procedimiento tributario en materia de impuestos cuyo objeto es la declaración de responsabilidad con base en los artículos 41 y 43 de la LGT y del resto de normativa tributaria que regule los supuestos de responsabilidad y cuyo órgano responsable es la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El procedimiento se incoará de oficio por la Administración una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios.

La Administración dictará un acto de declaración de responsabilidad que será notificado al responsable subsidiario. Tras esto, se abrirá un trámite de audiencia de 15 días, previsto en el artículo 124 de la LGT. Este plazo de 15 días, empezará a contar a partir del día siguiente a aquel en el que se notifique al responsable el inicio del trámite de audiencia. Este trámite operará siempre sin perjuicio de las alegaciones que los responsables puedan formular y estimen necesarias con anterioridad al trámite de audiencia, así como tampoco excluye el derecho a aportar toda la documentación que consideren oportuna.

Por último, tras la tramitación del procedimiento, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dispondrá de un plazo de 6 meses para notificar la resolución del procedimiento.

12. CÓMO EVITAR LA DERIVACION DE RESPONSABILIDAD Y COMO DEFENDERSE FRENTE A ELLA

La principal forma de defenderse de la derivación de responsabilidad es mediante la impugnación del acto de declaración de responsabilidad dictado por la Administración Tributaria.

En la página web de la Agencia Tributaria aparecen dos tipos de recursos que podemos emplear en caso de ser declarados responsables subsidiarios. Estos dos recursos son: el recurso de reposición, que tiene un plazo de un mes, carácter potestativo y ha de interponerse ante el mismo órgano que ha dictado el acto administrativo que se pretende recurrir; y la reclamación económico-administrativa, que también tiene un plazo de un mes, desde el día siguiente a aquel en que se notifique el acto que este pretende impugnar o desde el día siguiente a aquel en el que se entienda resuelto el procedimiento o el recurso de reposición mencionado anteriormente. Esta reclamación deberá interponerse ante el mismo órgano que haya dictado el acto reclamable.

También cabe la posibilidad de buscar una defensa más preventiva consistente en reunir elementos que luchen o colaboren por evitar o limitar la concurrencia de infracciones tributarias. Es aquí donde entra en juego la figura del *compliance tributario*, que, como he explicado en anteriores apartados, es una persona que se encarga exclusivamente de asegurar el cumplimiento de las normas fiscales y de evitar el incumplimiento de las mismas, en este caso, especialmente de la derivación de responsabilidad. Además, resulta imprescindible aquí la figura de un abogado especializado en derecho tributario para el caso en el que, ya declarada la derivación de responsabilidad, se pretenda impugnar.

Cabe mencionar también que, para evitar los casos de derivación de responsabilidad tributaria, se debe observar en todo momento la buena fe de la sociedad en lo atinente a asumir sus obligaciones, constituyendo esto posibles pruebas en un futuro proceso legal. Demostrar que los administradores de determinada sociedad han actuado de manera diligente en cuanto a asegurar el pago de las obligaciones tributarias de la empresa puede garantizar la elusión de la derivación de responsabilidad, ya que, en estos casos, no cabe exigir, por parte de la Administración, esta responsabilidad a un tercero.

Otro caso distinto sería aquel en el que la conducta del Administrador, aun siendo conocedor de las deudas pendientes con la Hacienda Pública, deja entrever una negligente pasividad en cuanto a saldar dichas deudas, exigiendo entonces la Administración el pago de las mismas a aquellas personas que poseen el deber de responder, que son aquellas que están expuestas en el apartado en el que se enumeran los diferentes responsables subsidiarios.

13.LEY ANTIFRAUDE

Es de vital importancia, en relación con evitar la comisión de infracción tributarias y evitar así la derivación de responsabilidad y en relación también con los beneficios de contar con un *compliance officer* tributario en la empresa, conocer la nueva Ley antifraude: Ley 11/2021, de 9 de Julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, publicada el 10 de julio de 2021 y que entró en vigor el 11 de julio de ese mismo año.

Gracias a la web de “Wolters Kluwer”, compañía líder en el desarrollo de soluciones integrales para despachos profesionales y empresas, explicaré en este punto, como afectará el reglamento de la Ley antifraude al software de facturación y los nuevos requisitos que debe cumplir el mismo.

En primer lugar, cabe decir, que alcanzar un mejor control tributario conlleva ejercer un mayor control en la calidad de la información, la inalterabilidad de los datos y la correcta trazabilidad de los mismos. Para cumplir con estos objetivos es necesario controlar los programas informáticos de facturación empleados por las empresas, ya que, es en estos programas donde aparece toda la información relacionada con el dinero que gastan y obtienen, así como los impuestos que abonan o deben abonar y la cantidad a la que ascienden los mismos. Por tanto, tras la entrada en vigor de esta nueva normativa, los “softwares” de facturación deberán reunir una serie de características para que sus registros cumplan con los principios de inviolabilidad, accesibilidad, inalterabilidad, trazabilidad e integridad en su conservación.

En la Ley antifraude se establece que todas las transacciones comerciales deberán generar una factura que deberá anotarse correctamente en el sistema informático. Para

ello, el “*software*” inmediata y automáticamente guardará un registro de facturas que serán remitidas a la AEAT o que se guardarán en el sistema para ponerse a disposición de la Administración cuando lo solicite.

Además, los desarrolladores de programas de facturación deberán incluir en sus productos una declaración responsable en la que aseguren que los mismos cumplen con los requisitos exigidos en la nueva normativa, sin embargo, son los empresarios lo que deberán asegurarse de que el “*software*” de facturación que empleen esté adaptado a la nueva Ley antifraude.

Los requisitos que, por tanto, debe cumplir el programa informático de facturación del que dispongan las empresas deben ser:

- Que remita de forma automatizada y segura los registros de facturación de la empresa a la Agencia Tributaria, así como que permita a la misma el acceso y extracción inmediata de todos los datos registrados.
- Que omita cualquier función que permita modificar u ocultar datos y que garantice la trazabilidad y el almacenamiento de los datos para el caso de necesitarlos frente a cualquier inspección. “Podemos definir la trazabilidad empresarial como un proceso preestablecido que permite conocer en un momento concreto el histórico, la ubicación y la trayectoria de un determinado producto”⁶.
- Que disponga de un registro en el que consten todas las interacciones, operaciones y sucesos acaecidos durante su uso. Todos estos datos se conservarán hasta el periodo de prescripción de las obligaciones tributarias.

Por la concreta finalidad de la nueva Ley antifraude consistente en promover la lucha contra el fraude fiscal, en ella se hace hincapié en la prohibición del “*software*” de doble uso.

El “*software*” de doble uso es aquel que se utiliza “bajo el paraguas” de diversos programas informáticos, manipulando así la contabilidad de la empresa, llevando a cabo un ocultamiento de la actividad empresarial trabajando con una “contabilidad B” ajena a la Agencia Tributaria.

⁶ <https://idesagestionempresarial.com/blog/sabes-que-ventajas-te-aporta-la-trazabilidad-en-la-empresa/> consultado el 5 de junio de 2023.

No solo se prohíbe el uso de este “*software*” de doble uso si no que se establece también un régimen sancionador vinculado a los mismos.

14.RELACIÓN DE LA LEY ANTIFRAUDE CON EL COMPLIANCE TRIBUTARIO

En el artículo publicado en la página web de la “Asociación *Compliance*”, su asociado, José Antonio Acevo, que es miembro del Grupo de Trabajo sobre *compliance* en las *Pyme*, analiza la nueva Ley Antifraude y como incide esta en las obligaciones de la figura del *compliance* tributario.

En primer lugar, cabe mencionar la obligación tributaria del artículo 29.2. j) LGT: “*[l]a obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad*”.

Con la entrada en vigor de la Ley Antifraude y, en relación con la mencionada obligación, se insta a las empresas a no permitir y a prohibir el uso de los programas o sistemas informáticos que posibiliten manipular u ocultar datos contables y de gestión. Estamos ante la prohibición del “*software* de doble uso”, explicado en el anterior apartado, que prohíbe que las empresas utilicen varios y distintos programas de facturación para ocultar datos a la Agencia Tributaria.

Lo que la Ley antifraude pretende es que los sistemas de gestión de datos de las empresas garanticen la integridad, accesibilidad, veracidad, legalidad, trazabilidad e inalterabilidad de los datos que almacenan y gestionan.

En el apartado anterior mencionaba que la Ley 11/2021 establece un régimen sancionador para el caso de que las empresas no cumplan con las obligaciones que la misma impone y, tras leer el mencionado artículo del señor Acevo, podemos observar que este régimen sancionador es el previsto en el artículo 201 bis de la LGT.

En este sentido, para el caso de las empresas informáticas, “la infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000€, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. Las infracciones por no certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000€ por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado”⁷ y, para el caso de los usuarios de los programas informáticos, “constituye infracción tributaria grave la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido, cuando no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados”⁸. En este último caso la sanción consistirá en multa pecuniaria de hasta 50.000 euros por cada ejercicio.

Es por todo ello que las empresas deben asegurarse de que los programas informáticos de contabilidad y fiscales estén actualizados, sean distribuidos por empresas de *software* que acrediten estar adaptados a las modificaciones tributarias actuales y que cuenten con homologación del proveedor.

Para el caso de que la función de contabilidad y fiscal esté externalizada, es decir, que esté en manos de personas externas a la empresa, en manos de un asesor, por ejemplo, deberá asegurarse la empresa de que sus asesores cuentan con programas informáticos adaptados a la nueva ley, pero también en el caso de que esta función la lleve a cabo personal interno de la empresa, el empresario deberá controlar que los apuntes contables se realicen correctamente, evitando modificaciones que reajusten o manipulen la información contable.

⁷ <https://www.asociacioncompliance.com/compliance-tributario-y-sistemas-de-gestion-contable-en-las-pyme/> visitado 5 de junio de 2023.

⁸ <https://www.asociacioncompliance.com/compliance-tributario-y-sistemas-de-gestion-contable-en-las-pyme/> visitado 5 de junio de 2023.

Don José Antonio Acevo resalta aquí lo importante que es para el Sistema de *compliance* de cualquier empresa que los responsables contables tengan la formación adecuada para desempeñar sus funciones a efectos de eliminar riesgos y subraya lo altamente recomendable que es que las empresas cuenten con un programa de *compliance* efectivo o con un Sistema de Gestión de *compliance*, más aun después de la nueva ley antifraude y siempre con la finalidad de proteger a las sociedades de cualquier riesgo que pudieran ocasionar en la misma, derivado del desconocimiento de las nuevas obligaciones que las nuevas leyes tributarias incorporan en la legislación española.

Los sistemas de *compliance* están diseñados para responder ante cualquier modificación regulatoria, así como los *compliance officers* son los encargados de que las sociedades operen sin riesgo de comisión de cualquier infracción tributaria o de cualquier tipo, más aún cuando la legislación está en continuo cambio y surge la necesidad de conocer la misma en todo momento y de cumplirlos.

15. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

En este punto voy a explicar, con ayuda de la jurisprudencia y de lo expuesto en la página web de la Administración Pública, la importancia del plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad de la deuda tributaria, ya que, este plazo puede resultar determinante a la hora de evadir la responsabilidad.

El referido plazo se encuentra regulado en el artículo 66 de la LGT, que dice así:
“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- *El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- *El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.*

Por tanto, la Administración dispondrá de un plazo de 4 años para liquidar las deudas tributarias, para exigir el pago de las mismas y para solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

También debemos tener en cuenta el artículo 67 de la LGT en el cual se regula a partir de qué momento comienza a contar el plazo que nos ocupa.

El plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad de la deuda tributaria comenzará a contar a partir de:

- El día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación del tributo.
- El día de devengo del tributo, para el caso de tributos de cobro periódico por recibo que no necesiten presentación de declaración o autoliquidación.
- El día siguiente a aquel en el que acabe el plazo para el pago voluntario.
- El día siguiente al día en que concluya el plazo determinado para solicitar la devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en su defecto, desde el día siguiente a aquel en que su devolución pudo solicitarse, en que se realizó el ingreso indebido o en que se acabó el plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se produjo dentro de dicho plazo o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado. Cuando se trate de tributos que graven una misma operación pero que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para pedir la devolución del ingreso indebido comenzara a contarse desde la resolución del órgano competente en que se decida cuál es el tributo procedente.
- El día siguiente a aquel en que concluyan los plazos existentes para realizar las devoluciones derivadas de la normativa de los diferentes tributos o, en su caso, desde el día posterior a aquel en que se notifique el acuerdo donde se reconozca a derecho a percibir dicha devolución.

Para el caso de los responsables solidarios, el plazo comenzará a contar a partir del día siguiente en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

Pero para los responsables subsidiarios, el plazo se computará a partir de la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquier responsable solidario.

También merece especial mención el artículo 68 de la LGT pues en este artículo se mencionan los supuestos en los que el plazo de prescripción se interrumpe.

Estos supuestos son:

- Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.
- Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. [...]
- Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.
- Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria. [...]

- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.
- Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase [...]
- Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.
- Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase [...]”.

Es importante conocer estos supuestos ya que, podemos interponer un recurso frente a la resolución de pago de un impuesto de hace más de 4 años pensando que ya ha prescrito la acción de reclamación de la Administración al responsable tributario, pero no estar en lo cierto por haberse presentado, por ejemplo, otro recurso distinto por el obligado tributario.

Explicaré esto mejor mediante el siguiente caso hipotético: el 1 de junio de 2022 recibimos una notificación de la Administración tributaria exigiéndonos el pago de una determinada cantidad en concepto de cualquier impuesto que fue impagado el 1 de junio de 2019, día en el que finalizaba el plazo de pago voluntario.

Frente a esta resolución interpusimos un recurso para derivar la responsabilidad de la deuda tributaria.

Este recurso tarda un año en resolverse, y deriva en una resolución desestimatoria de nuestra pretensión, por lo que el 1 de junio de 2023 se nos vuelve a notificar que debemos proceder al pago del impuesto exigido.

Tras esto, fijándonos en que el impuesto fue impagado en 2019 y se nos está reclamando en 2024 podemos pensar que, al haber pasado 4 años, el plazo ha prescrito, pero debemos tener en cuenta el citado artículo 68 LGT y darnos cuenta de que, mientras se resolvía el anterior recurso, el plazo de prescripción estaba interrumpido, por lo que, a efectos del transcurso del plazo de prescripción, solo han transcurrido tres años.

Además, cabe añadir que el Tribunal Supremo fija como doctrina que el plazo de prescripción que nos ocupa a lo largo de todo este apartado, se inicia desde que finaliza para el responsable subsidiario el periodo voluntario de pago.

Se fija esta doctrina en la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, sección 2, el día 17 de febrero de 2022.

En la misma se declara que el plazo de prescripción se inicia desde que se puede ejercitar la acción contra la obligación del responsable solidario, otra forma distinta de decir que se inicia desde que finaliza el periodo de pago voluntario del obligado principal y de los responsables solidarios.

16.EJEMPLO: CASO REAL DE DERIVACION DE RESPONSABILIDAD

Por último y tras lo explicado en el anterior apartado, explicaré un caso real, levemente modificado para no incumplir la Ley de Protección de Datos llevado en el despacho en el que realizo prácticas, en el que tuve que hacer un recurso de reposición contra una derivación de responsabilidad, en este caso solidaria, por impago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y por la tasa de recogida de residuos urbanos contra nuestro cliente, heredero y socio del deudor principal.

El cliente recibió un documento de pago procedente del Jefe de Recaudación de SUMA, Gestión Tributaria en febrero de 2023 en el que se le requería que pagara las cantidades adeudadas por la empresa que él y su padre habían fundado juntos, en concepto de IBI e impuesto de recogida de residuos urbanos.

Estas cantidades comenzaron a adeudarse desde el 2007 al 2021 en cuanto al IBI y desde el 2007 al 2014 en cuanto al de recogida de residuos urbanos.

El incumplimiento de pago de estos impuestos en periodo voluntario no se llevó a cabo por las conductas negligentes de su padre en la gestión de la contabilidad y fiscalidad de la empresa, ya que él era el encargado de realizar ese trabajo a pesar de no

contar con la formación más adecuada para el desempeño de esa labor y, una vez fallecido, no pudiendo derivar su responsabilidad de pago en algún responsable subsidiario puesto que existen responsables solidarios y, como hemos visto a largo de todo este proyecto, hasta que no se declaren fallidos el deudor principal y los posibles responsables solidarios, no podrá entrar en juego el responsable subsidiario si lo hubiere, será su hijo y nuestro cliente el que deberá afrontar el pago de las deudas.

Una vez más se hace evidente la importancia de tener un profesional en la empresa, que se dedique a la contabilidad y fiscalización de la empresa, que posea la formación necesaria para eliminar de raíz todos los riesgos a los que se expone la empresa en materia de incumplimientos tributarios frente a la Administración pública.

La figura a la que me refiero es la figura del *compliance* tributario. Un *compliance* tributario hubiera podido evitar esta situación, ya que, el impago que se reclama se dió por negligencia en el control del pago de impuestos de la empresa, no por insuficiencia de recursos para hacerle frente, por lo que, la infracción que nos ocupa se podría haber evitado con la simple contratación de un profesional de *compliance*, especializado en materia tributaria, conocedor de la legislación tributaria y de todas las actualizaciones que van surgiendo en este ámbito tan cambiante.

Claro queda que, con base en todo lo explicado acerca de la derivación de responsabilidad y de los responsables solidarios, nuestro cliente se convierte en responsable del pago de la deuda, debiendo ingresar las cantidades adeudadas por la empresa desde el 2007.

A pesar de que, a simple vista, nada puede hacerse para evitar la obligación de pago de la totalidad de las cantidades que se le requieren a nuestro cliente, si nos fijamos en las fechas en las que se devengaron los impuestos, podemos observar que, a día de hoy, en relación con alguna de las deudas, ha pasado el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad de la deuda tributaria del artículo 66 de la LGT.

Por tanto, al responsable solidario solo se le podrá exigir por la Administración las deudas correspondientes al IBI de los años 2020 y 2021, puesto que, en relación con el resto de tributos que se le pretenden exigir, correspondientes a los ejercicios del 2007

al 2019, o 2014, en el caso del impuesto de recogida de residuos urbanos, se hallan ya fuera del mencionado plazo de prescripción de cuatro años.

Sabiendo esto, decidimos presentar recurso de reposición, explicado anteriormente en el punto 12 sobre las formas de defenderse frente a la declaración de derivación de responsabilidad, regulado en el art. 123 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en los artículos 222 a 225 de la LGT y dentro del plazo de un mes.

El recurso se dirigió al Jefe de recaudación de SUMA, que es el mismo órgano que dictó el acto de declaración de responsable solidario y en el cuerpo del mismo se expone la situación del cliente, así como los fundamentos de derecho en los que nos basamos para que se le exima del pago de las correspondientes a los años 2007 a 2019.

En cuanto a los fundamentos de derecho empleados en el recurso, añadí diversas sentencias en las que aparece recogido el plazo de prescripción, como por ejemplo la SJdo. Cont-Advo. Santander núm 1, de 16 noviembre de 2018 (EDJ 2018/706655), que en su fundamento de derecho de primero exponía lo siguiente: *“Se alega la prescripción del derecho a reclamar la deuda liquidada al deudor subsidiario conforme al art. 66 y 67.2 LGT pues entre el último acto debidamente notificado al deudor principal y la incoación del expediente de reclamación al actor han pasado más de cuatro años”*.

Finalmente, una vez enviado el recurso al organismo competente, quedamos a la espera de la resolución del mismo, esperando que sea favorable y deje sin efecto la solicitud de pago de los impuestos comprendidos entre los años 2007 y 2019, pues ello es lo procedente en justicia, al darse las condiciones que la LGT prevé.

CONCLUSIONES

Para finalizar, como conclusiones que puedo obtener tras la realización de este trabajo y del correspondiente estudio e investigación del tema abordado a lo largo del mismo, cabe destacar como conclusión principal, la importancia del *compliance* tributario en la empresa.

La presencia de este profesional, además de mejorar la eficiencia de la gestión tributaria de la misma, es capaz de evitar, disminuir o incluso eliminar la comisión de infracciones tributarias.

El *compliance* proporcionará una mejor gestión de las obligaciones tributarias a las que debe hacer frente la empresa y esto se debe a que todo el peso de esta gestión se concentra en una sola persona o en un solo grupo de personas que posee todos los conocimientos necesarios para llevarla a cabo de la mejor forma y que se encarga en exclusiva de ella, concentrando todos sus esfuerzos en que la sociedad actúe conforme a derecho. Se trata de profesionales que se han formado para ello, que han superado las continuas pruebas a las que deben someterse para obtener la certificación de *compliance* que se han explicado a lo largo de este trabajo y que están o deben estar informados de los continuos cambios que se producen en la legislación tributaria, además de estar preparados, gracias a su formación, para adaptarse y actuar conforme a los mismos.

Y ya no solo hablamos de un beneficio referente a mejorar el funcionamiento de la empresa, si no que, además, todo esto, supondrá un beneficio económico en la empresa.

La sociedad, al disminuir los riesgos de incumplir obligaciones con la Agencia Tributaria, se ahorrará el pago de cualquier sanción pecuniaria que esta pueda imponerle, así como los intereses que se devengarán desde el momento en que se produzca la deuda y que irán aumentando conforme más se retrase el pago.

Podrá evitar también los gastos que supondrían los honorarios del abogado cuyos servicios es posible que deban contratar para interponer, por ejemplo, el debido recurso de reposición frente a la declaración de derivación de responsabilidad de la Agencia Tributaria. También podrán evitarse los gastos ocasionados por los honorarios del

procurador para los casos en los que el recurso vaya más allá y se incoe un procedimiento judicial que necesite la presencia y los servicios del mismo, así como los gastos atinentes a posibles depósitos judiciales para la interposición de más recursos o los gastos en concepto de condena en costas en caso de la que se dicte Sentencia desestimatoria de las pretensiones de la sociedad.

Por todo esto, y en ausencia de un profesional que se encargue de ello, otra de las conclusiones más importantes que obtengo es la importancia de mantenerse al día de las actualizaciones en materia de legislación tributaria para no cometer infracciones ni comprometer a personas que pueden convertirse en responsables subsidiarios de nuestras deudas. Así como es importante para el empresario conocer la legislación para no cometer infracciones por las que pueda ser sancionado, también es conveniente para aquellos trabajadores, familiares, etc, que lo rodean, conocerla, ya que, frente a los posibles fallos que cometa el empresario y deudor principal, puede que acabe respondiendo un socio o familiar suyo como responsable solidario o subsidiario.

En resumen, me reitero en la idea de que con una formación adecuada, con los conocimientos necesarios o con la ayuda de un profesional de *compliance* tributario, disminuirían las infracciones tributarias así como los litigios derivados de las mismas, siempre y cuando estas infracciones se cometan por negligencia y no por motivos de conveniencia en los que la empresa pretenda evadir sus obligaciones mediante la ocultación o manipulación de datos, caso en el cual, ni el *compliance* más cualificado podría evitar la infracción ni las represalias de la Agencia Tributaria frente a la misma.

BIBLIOGRAFÍA

JURISPRUDENCIA

Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción.

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley Orgánica del Poder Judicial.

Norma UNE 19602, de 27 de febrero de 2019.

Reglamento (UE) 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016.

MANUALES

VV.AA, MARTÍN FERNANDEZ, Javier (coord.) y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, Jesús (Coord.): *Compliance Fiscal Buenas Prácticas Tributarias*, Madrid, 2022.

WEBGRAFÍA

<https://administrativando.es/cuando-surge-la-derivacion-responsabilidad-tributaria/>

<https://asesorias.com/empresas/normativas/compliance/tributario/>

<https://idesagestionempresarial.com/blog/sabes-que-ventajas-te-aporta-la-trazabilidad-en-la-empresa/>

<https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1221940>

<https://protecciondatos-lopd.com/empresas/compliance-tributario/>

<https://revista.une.org/11/la-referencia-del-compliance-tributario.html>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/deudas-apremios-embargos-subastas/derivaciones-responsables-sucesores/que-derivacion-responsabilidad-sucesion.html>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientos/RG02.shtml>

<https://www.asociacioncompliance.com/compliance-tributario-y-sistemas-de-gestion-contable-en-las-pyme/>

<https://www.confianz.es/actualidad/compliance-tributario-como-implantarlo-en-la-empresa/>

<https://www.iebschool.com/blog/stakeholders-quienes-son-digital-business/>

<https://www.ineaf.es/tribuna/que-es-el-compliance-tributario-o-fiscal/>

<https://www.legalizaabogados.com/derivacion-de-responsabilidad-tributaria-de-hacienda/>

<https://www.sebastia-abogados.com/index.php/noticias/blog/230-responsabilidad-solidaria-y-responsabilidad-subsidiaria>

<https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/ley-contra-el-fraude-fiscal>