

PROCEDIMIENTO

El cómputo del plazo de prescripción en derivaciones de responsabilidad solidaria

Auto del Tribunal Supremo de admisión de recurso de casación de 24 de noviembre de 2021 (recurso 2851/2021)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: El Tribunal Supremo en su **Auto de 24 de noviembre de 2021** admite a casación el recurso planteado por la Abogacía del Estado frente a la sentencia de 16 de diciembre de 2020 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

En dicho recurso nuestro Alto Tribunal deberá pronunciarse sobre los efectos interruptivos de la prescripción en los responsables solidarios por las actuaciones efectuadas frente al deudor principal. También abordará la cuestión relativa a los efectos en materia de prescripción de la declaración de concurso de acreedores del deudor principal para los responsables solidarios.

Palabras clave: recaudación; deudor principal; responsable solidario; concurso de acreedores; pago; prescripción

I. SUPUESTO DE HECHO PLANTEADO

En el presente comentario se van a analizar las cuestiones planteadas en el **Auto dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2021**, por el que se admite a trámite el **recurso de casación nº 2851/2021**.

El recurso de casación que nos ocupa se interpuso por parte de la Administración, debidamente representada por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV). Dicha sentencia estimó el recurso nº 20/2020 en materia de declaración de responsabilidad solidaria al administrador de

una sociedad por las deudas de la mercantil administrada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Los hechos sobre los que se pronuncia la sentencia de instancia son:

- El **13 de febrero de 2009** se le notificó a la mercantil y deudora principal YPPG S.L., resolución por la que se iniciaba un procedimiento de investigación respecto del Impuesto sobre Sociedades e IVA del ejercicio 2005. Dicho procedimiento finalizó mediante la suscripción de un acta en conformidad, el 13 de julio de 2009.
- El **27 de julio de 2009** se formalizó el correspondiente acuerdo sancionador, con la imposición a la deudora principal de una sanción muy grave derivada de las liquidaciones efectuadas tras la finalización del procedimiento inspector.
- El **7 de enero de 2011** se notificó a YPPG S.L. providencia de apremio, solicitando a la mercantil fraccionamiento de pago, el 21 de enero de 2011. Del mismo modo, respecto de la sanción, se notificó la correspondiente providencia de apremio el **26 de febrero de 2014**.
- Posteriormente, el **13 de junio de 2014**, la mercantil YPPG S.L. fue declarada en concurso de acreedores por el auto del Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Alicante.
- El **2 de mayo de 2016** se notificó al Administrador de la deudora principal, el acuerdo de inicio de un procedimiento de responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). Dicho acuerdo de declaración de responsabilidad comprendía la liquidación y sanción del IVA 2005, finalizando el procedimiento el 9 de junio de 2016 mediante el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.
- El declarado responsable interpuso reclamación económico administrativa frente al Tribunal Económico Administrativo de la Comunidad Valenciana (TEARCV), quien desestimó sus pretensiones mediante resolución de **29 de octubre de 2019**.
- Frente a la resolución desestimatoria del TEARCV, el responsable interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJCV, dictándose sentencia estimatoria que constituye el objeto del recurso de casación.

Ante tales circunstancias, el responsable solidario planteó como uno de sus motivos de impugnación, la prescripción. Señalaba así que la Administración había declarado la responsabilidad solidaria del recurrente sobre unos hechos relativos al ejercicio 2005, cuya prescripción debía computarse desde la expiración del periodo voluntario de pago, siendo que la notificación al recurrente tuvo lugar en mayo de 2016, ya habría transcurrido el plazo de 4 años señalado en el artículo 66 de la LGT.

La *ratio decidendi* del TSJCV en la sentencia impugnada, la encontramos en su Fundamento de Derecho Tercero, donde se indica lo siguiente:

- No resulta aplicable el artículo 1.974 CC del Código Civil, según el cual *«la interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores»*, para sostener que los actos de interrupción de la prescripción realizados frente al deudor principal propician la interrupción respecto del deudor solidario. Indica además que este es el criterio seguido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2015.
- Atendiendo a los hechos expuestos, entiende el TSJCV que fue en el año 2006 cuando expiró el último periodo voluntario de las deudas del IVA 2005 de cuya responsabilidad solidaria se trata. También entiende que es en ese periodo cuando ocurrieron los hechos infractores por los que se impusieron las correspondientes sanciones. En consecuencia, sería en el año 2006 cuando empezó a correr el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad solidaria. Como la notificación de inicio del procedimiento de

derivación de responsabilidad se produjo el 2 de mayo de 2016, en dicha fecha ya se había consumado el plazo de prescripción de su responsabilidad por el transcurso del plazo legal de 4 años sin que se hubiera interrumpido la prescripción por alguna de las circunstancias recogidas en el artículo 68 LGT.

Con carácter previo a adentrarnos en el análisis del recurso de casación planteado y de las cuestiones que presentan interés casacional, conviene resaltar el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción que señala el TSJ. Así, marca el inicio del cómputo del plazo de prescripción con el de la finalización del periodo voluntario del pago de la deuda del IVA 2005 con carácter previo a la regularización. El motivo por el que toma en consideración dicho *dies a quo* es porque la Sala de instancia entiende que no se produce la interrupción de la prescripción frente al responsable solidario por las actuaciones seguidas frente al deudor principal. Por tanto, el acuerdo de liquidación dictado en 2009 no produciría, a su juicio, la interrupción de la prescripción.

«El TSJCV señala como *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción frente al deudor solidario, el de la finalización del periodo de pago voluntario inicial de la deuda, sin entender que la liquidación posterior interrumpiese la prescripción para declarar la responsabilidad solidaria»

Dicha argumentación la fundamenta en el siguiente extracto de la sentencia del Tribunal Supremo, que posteriormente analizaremos, de 19 de noviembre de 2015, en donde se señala:

«(...) si todas las actuaciones frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido pues no se lograría entender qué efectos tendría fijar un dies a quo para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél. La extensión al responsable sólo puede operar una vez que ya ha sido declarado formalmente responsable, pues hasta dicho instante no es responsable, y no puede, por tanto, pagar la deuda.»

Ahora bien, de la lectura completa de la citada sentencia no se extrae la conclusión extractada por el TSJCV, que parece ser la posición de la parte recurrente y no la del Tribunal. Éste finalmente señala que las actuaciones seguidas frente al deudor principal también surten efectos interruptivos de la prescripción frente al responsable solidario, no entendiéndose prescrito el derecho de la Administración para exigir dicha responsabilidad solidaria.

II. CRITERIO IMPUGNADO EN CASACIÓN

Ante tales circunstancias, el Abogado del Estado plantea el correspondiente recurso de casación por entender que la sentencia de instancia:

- 1) infringe los artículos 66, 67.2 y 68.8 de la LGT en relación con los artículos 41, 42.1.a) y 175 del mismo texto legal, y
- 2) vulnera el criterio del Tribunal Supremo sentado en su sentencia de 19 de noviembre de 2015.

Señala en su escrito de preparación que la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJCV prescinde del efecto interruptivo de la prescripción de la acción para dirigirse frente al responsable solidario que tienen los actos que la interrumpen respecto del deudor principal. En este sentido, señala el propio Abogado del Estado en su escrito de preparación que:

«La ratio decidendi de la sentencia descansa sobre una interpretación restrictiva de las causas que

interrumpen la prescripción, considerando como tales, sobre la base de que la misma se inicia con el transcurso del plazo en voluntaria concedido al deudor principal (art. 67.2 LGT), exclusivamente las actuaciones que directamente se entienden con el responsable solidario.

Si la Sala hubiera seguido la interpretación que proponemos, el recurso habría sido desestimado puesto que, a nuestro juicio, no concurre la prescripción.»

«El Abogado del Estado señala que la sentencia de instancia realiza una interpretación restrictiva sobre las causas que interrumpen la prescripción a la hora de declarar la responsabilidad solidaria»

En consecuencia, apunta la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia de acuerdo con los siguientes preceptos de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa (LRJCA):

- **Artículo 88.2.b):** existencia de interés casacional porque la resolución que se impugna sienta doctrina sobre normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.
- **Artículo 88.2.c):** existencia de interés casacional porque la resolución que se impugna afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.
- **Artículo 88.3.a):** presunción sobre la existencia de interés casacional porque en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.

III. CUESTIONES QUE PRESENTAN INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

Teniendo por preparado el escrito de casación, el Tribunal Supremo observa la existencia de interés casacional indicando la necesidad de interpretar no solo los artículos de la LGT señalados por la Abogacía del Estado, sino también el artículo 35 de esa misma ley, en relación con el concepto de obligados tributarios, y el artículo 115 del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal por el que se regula la prescripción en materia concursal.

Es en el razonamiento jurídico cuarto donde se señalan las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia sobre las que tendrá ocasión de pronunciarse nuestro Tribunal Supremo, siendo éstas:

- Determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la fecha de la última actuación realizada con el obligado principal, siempre que no se hubiera producido la prescripción respecto de éste, y
- De responder afirmativamente a la primera cuestión, precisar si, en el supuesto de que el deudor principal tenga la consideración de una sociedad en concurso, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal, iniciándose de nuevo dicho plazo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.

Como bien expone el Tribunal Supremo en su Auto de admisión, estas cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque afectan a un gran número de situaciones, ex. art. 88.2.c) LJCA y porque concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA pues, si bien no estamos ante una materia totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento del Alto Tribunal que esclarezca su jurisprudencia al respecto.

«El Tribunal Supremo observa interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por afectar a un gran número de situaciones y por considerar aconsejable un pronunciamiento que esclarezca o matice la jurisprudencia existente sobre la materia»

Ciertamente resulta relevante abordar la segunda cuestión planteada, pues existen un gran número de situaciones en las que la Administración ha adoptado el criterio por el que entiende interrumpida la prescripción por la declaración de concurso del deudor principal, entendiéndose que dicha interrupción permite iniciar acciones frente a los responsables, no solo solidarios sino también subsidiarios.

Ahora, el tema debe quedar resuelto de manera expresa y no mediante interpretaciones doctrinales que no se ajustan al caso concreto y que pueden llevar a discrepancias como la advertida en el presente recurso de casación.

IV. JURISPRUDENCIA PREVIA EN LA MATERIA

Expone nuestro Alto Tribunal que no estamos ante una cuestión completamente nueva, pero ello no impide que pueda ser objeto de casación, ya que es tarea propia de este recurso matizar, precisar o corregir jurisprudencia preexistente sobre una determinada cuestión.

Dicha matización debe realizarse en relación con la sentencia que trae a colación tanto el TSJCV como la Abogacía del Estado en la preparación del recurso de reposición, esto es, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, casación nº 3727/2014.

En el Fundamento de Derecho Tercero de la citada sentencia, se indicaba que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él y no desde la fecha en que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo.

Añade el Tribunal Supremo en la citada sentencia que la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el periodo de pago voluntario, pero ha de entenderse referida al obligado tributario principal, porque es el sujeto pasivo y por tanto el primer obligado al pago.

Además, señala el Alto Tribunal que existen dos periodos impositivos diferentes. Por un lado, el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad. Y, por otro lado, el periodo de prescripción que se inicia tras la declaración de responsabilidad siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptivos las actuaciones interruptivas a las que se refiere el artículo 68 LGT.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de dicha sentencia, el Tribunal Supremo, al contrario de lo señalado por el TSJCV, entiende que sí resulta de aplicación supletoria lo dispuesto en el artículo 1974 del Código Civil. Con ello se afirma que, tratándose de obligados tributarios solidarios, la interrupción de la prescripción a uno de los sujetos pasivos solidarios tiene eficacia interruptiva para todos los demás.

Añade así el Tribunal que la responsabilidad existe por la realización de determinados actos y no por el hecho de que sea declarada. Puntualizando en este punto que, lo que hace la Administración es declarar la responsabilidad, pero no crea nada, pues esta ya existía. En consecuencia, el plazo de prescripción funciona del mismo modo,

tanto para liquidar el hecho imponible como para declarar una responsabilidad, esto es, desde el desde el vencimiento del plazo de autoliquidación y no desde que posteriormente la Administración dicte la liquidación o declaración de responsabilidad.

Es este último inciso el que extrapola el TSJCV para determinar en la sentencia de instancia que el plazo de prescripción empieza a contarse desde el momento en que vence el periodo voluntario de presentación de la autoliquidación y no en el momento del impago de la liquidación originada tras el procedimiento inspector. La diferencia entre una y otra sentencia estriba en determinar qué actuaciones producirían la interrupción de la prescripción a la hora de declarar a los responsables solidarios.

«El Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2015 señala que sí resulta de aplicación supletoria lo dispuesto en el artículo 1974 del Código Civil, según el cual "la interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores"»

Ahora bien, atendiendo al criterio sentado anteriormente por el Tribunal Supremo, aunque dicho plazo de prescripción se iniciara tras la finalización del periodo voluntario, todas las actuaciones administrativas realizadas con posterioridad, como el inicio de un procedimiento inspector supondrían la interrupción de la prescripción tanto para el deudor principal, como para el responsable solidario, aunque este no se hubiera declarado como tal. Quedaría pendiente en este punto determinar cómo juega la declaración de concurso a la hora de computar tales plazos prescriptorios.

Ahora bien, dicho pronunciamiento realizado por el Alto Tribunal se hizo en interpretación de la anterior Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria, sin que esa ley resulte de aplicación en la actualidad por encontrarse derogada. Motivo por el que el propio Tribunal determina la conveniencia de un pronunciamiento que cumpliendo con su función uniformadora sirva para dar respuesta a las cuestiones que plantean interés casacional. Todo ello, con la intención de reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir el criterio que sobre la cuestión fijó la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2015.

V. CONCLUSIONES

El cómputo de los plazos de prescripción en materia de declaración de responsabilidad tributaria siempre ha sido una cuestión controvertida.

Por un lado, encontraríamos el criterio adoptado por el TSJCV según el cual, las actuaciones que interrumpen la prescripción frente al deudor principal, no tienen virtualidad interruptiva frente a futuros responsables, sin que resultara de aplicación lo dispuesto en el artículo 1.974 CC.

Por otro lado, tendríamos el razonamiento expuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2015, donde señaló que tratándose de obligados al pago solidarios la interrupción de la prescripción a uno de los sujetos pasivos solidarios tiene eficacia interruptiva para los demás. Dicho planteamiento señala que la responsabilidad existe por la comisión de determinados actos y no por que la Administración la declare.

A su vez, la Abogacía del Estado en el recurso de casación planteado expone que, a su juicio la sentencia impugnada ha prescindido del efecto interruptivo de la prescripción de la acción para dirigirse frente al responsable solidario que tienen los actos que interrumpen la prescripción frente al deudor principal.

Es por ello que las cuestiones planteadas giran en torno a la determinación de si el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la última actuación realizada con el obligado principal, y de ser así, cómo jugaría en dicho cómputo la declaración de concurso del obligado principal.

Este debate que se nos plantea en el Auto analizado es una cuestión que los aplicadores de la norma fiscal venimos debatiendo continuamente. Ciertamente no es una cuestión clara y precisa de un pronunciamiento expreso al respecto que permita a los obligados tributarios saber qué deudas les pueden ser exigidas y en qué plazo temporal. La realidad es que, igual que en el caso expuesto, deudas originadas en 2006, se están exigiendo 13 años después a responsables solidarios. ¿No podría haberse actuado con anterioridad por la Administración? ¿De qué nos sirve la prescripción si se expanden sus efectos interruptivos de tal modo?

Por último, conviene señalar en este punto que, en todo momento se está hablando de responsables solidarios, lo que no hace prever que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre los efectos de dichas actuaciones en el caso de responsables subsidiarios. Cuando, el problema también se reitera ante dichos obligados al pago. Es común la existencia de declaraciones de responsabilidad subsidiaria cuando el deudor principal se encuentra en concurso. Sin embargo, en este punto parece que todavía tendremos que esperar a que se plantee la cuestión y llegue a tener acceso a casación.