

# EL *DIES A QUO* EN LAS DERIVACIONES DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ART. 42.2 LGT

Carlos Romero Plaza

*Doctor en Derecho. Miembro del Grupo de Expertos en  
Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de Práctica  
Tributaria*

## I. OBJETO DE ESTUDIO

Uno de los supuestos más conflictivos de la responsabilidad solidaria es el de su prescripción. En concreto, se analizará el juego de su cómputo en las derivaciones de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT.

Para ello, se entrará a conocer la ya famosa sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022. *Rec. 6321/2020* sobre el *dies a quo* para computar el plazo de prescripción a la hora de exigir la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en adelante LGT.

En concreto, en la sentencia objeto de estudio el Tribunal entra a interpretar lo dispuesto en el artículo 67.2 LGT<sup>1</sup> en su redacción originaria antes de la modificación operada por la Ley 7/2012 que entró en vigor el 31 de octubre de 2012.

En este sentido, puntualiza el Tribunal en el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia que la doctrina fijada en el recurso de casación se limita a la versión inicial del art. 67.2 LGT y no vincula a la hora de determinar el *dies a quo* en aquellos supuestos de derivación de responsabilidad regidos por la norma actualmente vigente a partir de la Ley 7/2012.

La cuestión con interés casacional objetivo que entra a resolver el Tribunal se centra en determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios cuando los actos de transmisión

<sup>1</sup> La redacción originaria del artículo 67.2 LGT rezaba del siguiente modo:

*"2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.*

*No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad".*

u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal.

A la hora de analizar el juego de la prescripción, también resulta de interés hacer mención a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central nº 00/03257/2020 de 13 de diciembre de 2022. En esta resolución se abordan los actos que pueden suponer una interrupción del plazo de prescripción. En concreto, se acuerda que el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad solidaria no se interrumpe por las actuaciones de pago realizadas frente al deudor principal u otros obligados ya declarados, ni tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.

## II. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚM. 1308/2022 DE 14 DE OCTUBRE

La sentencia recurrida en casación fue dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía –sede en Málaga-, TSJA, en el recurso nº 189/2017. En dicha sentencia, el TSJA declara prescrita la facultad de la Administración para exigir la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT por entender que habían transcurrido más de cuatro años desde el acto de ocultación que tuvo lugar en marzo de 2010 y el momento en el que se procede a declarar la responsabilidad tributaria en abril de 2015.

El razonamiento seguido en el TSJA es que el plazo de prescripción para derivar las deudas a un responsable solidario del art. 42.2 LGT debe ejercitarse en virtud del principio de la *actio nata*. Esto es, desde que puedan ejercerse acciones contra él y no desde la fecha en que se haya devengado la liquidación – que era el criterio seguido por la Administración.

En concreto, el TSJA señala en la sentencia de instancia:

*“En el mismo sentido de entender que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezarse a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la actio nata , y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo se pronuncian, entre otras muchas, las SSTs 17 octubre 2007 (casación 4803/2002 ), 17 marzo 2008 (casación 6738/2003 ), 14 mayo 2009 (casación 181/2003 ), 7 julio 2010 (casación 3520/2005), 15 diciembre 2011 (casación 5748/2008 ), 26 abril y 14 mayo 2012 ( casación 5411/2008 y 5182/2009, respectivamente ) y 9 mayo 2013 (casación 6329/2010 )”.*

Frente a dicho pronunciamiento, la AEAT a través de la Abogacía del Estado planteó el correspondiente recurso de casación.

En dicho recurso la Administración defendía que el párrafo segundo del artículo 67.2 LGT en su redacción originaria, siempre había perseguido el mismo objetivo. Esto es, que el *dies a quo* del plazo de prescripción del responsable del art. 42.2 LGT, cuando las operaciones de transmisión u ocultación son posteriores al nacimiento de la liquidación de la deuda, se inicia desde el momento en que se realizan esas operaciones. Y era en esos casos únicamente

cuando la prescripción comenzaba a contarse desde que tienen lugar los actos que determinan el nacimiento de la responsabilidad.

### III. CRITERIO FIJADO POR EL TRIBUNAL SUPREMO

Una vez expuestas las posturas de ambas partes, el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Quinto entra a analizar la cuestión objeto de controversia. De acuerdo con este, en el párrafo primero del artículo 67.2 LGT se consagra la regla general y en el segundo la excepción.

En consecuencia, *el dies a quo* en los supuestos de responsabilidad solidaria debe situarse en el momento de la realización de los negocios que pueden suponer la ocultación del patrimonio a la Administración. De acuerdo con el Tribunal, este criterio sería respetuoso con el principio de la *actio nata*, puesto que son estas actuaciones de ocultación las que desencadenan la posibilidad de actuar frente al responsable.

Además, remarca el Tribunal que la interpretación administrativa sobre el artículo 68.8 LGT en relación con los plazos interruptivos de la prescripción no resulta conforme a Derecho en la medida en que supone una extensión del plazo de prescripción. Como puede leerse en la propia sentencia:

*“En otras palabras, puesto que la declaración de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 68.7 LGT, en su versión inicial, tuvo lugar con posterioridad a los pretendidos actos interruptivos referidos al obligado tributario que la Administración pretende hacer valer, no cabe que puedan ser válidamente esgrimidos para prolongar la prescripción más allá de donde lo hace el art. 67.2 LGT. Aparentemente, tal y como es entendida la norma por la Administración, el art. 68.8 actual haría innecesaria la norma específica del art. 67.2 LGT, teniendo en cuenta, además, que ésta no regula la interrupción de la prescripción, sino el dies a quo del inicio del cómputo de la prescripción extintiva, que es algo sustancialmente distinto.”*

Para sustentar su criterio el Tribunal trae a colación lo ya expuesto en su sentencia de 19 de noviembre de 2015, recurso de casación nº 3727/2014, nuestro Alto Tribunal interpreta, que las actuaciones realizadas frente al deudor principal u otros responsables no interrumpen la prescripción de un futuro responsable antes de que se dicte el acuerdo de la derivación de responsabilidad.

Una vez analizadas todas estas cuestiones, se recoge en el Fundamento Jurídico Sexto el criterio que establece la sentencia sobre la interpretación del artículo 67.2 LGT en su redacción originaria.

En consecuencia, señala que el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios del artículo 42.2 LGT comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar.

## IV. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL Nº 00/03257/2020 DE 13 DE DICIEMBRE DE 2022

Esta resolución del Tribunal Central se hace eco de del criterio sentado por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada. Este pronunciamiento es especialmente relevante en la medida en que supone un cambio en su propio criterio.

El TEAC conoce en el recurso planteado en única instancia, la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, con base en lo establecido en el artículo 42.2.a) LGT, dictado por la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

En el Acuerdo de Declaración de responsabilidad impugnado, cuyo inicio tuvo lugar el 13 de febrero de 2020, se declara como responsable solidario en virtud del art. 42.2.a) LGT a una persona jurídica atendiendo a una operación de compraventa formalizada en escritura pública el 7 de octubre de 2013. Además, debe ponerse de relieve que la deuda objeto de derivación fue liquidada al deudor principal el 6 de diciembre de 2013, fecha en que se notificó la misma.

En consecuencia, la parte reclamante impugna el Acuerdo de Declaración de Responsabilidad aludiendo a la prescripción del derecho de la Administración para declarar la responsabilidad, en la medida en que habría transcurrido con creces el plazo de 4 años establecido en el artículo 66.b) LGT y sin que considere que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.8 LGT.

A la hora de entrar a conocer la cuestión relativa a la prescripción, el TEAC se remite a su propio criterio, sentado con anterioridad a la sentencia de 14 de octubre de 2022 dictada por el Tribunal Supremo.

Hasta el pronunciamiento que es objeto de estudio, el TEAC había fijado como criterio en su resolución, entre otras, de 21 de julio de 2016 RG 00-2288-2016, el siguiente:

*“3. (...) Por lo tanto, no puede establecerse diferencia alguna a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre el responsable declarado y un responsable no declarado, puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, si bien, respecto del segundo de ellos aún no se ha dictado la acción de declaración de responsabilidad para liquidar la deuda que le corresponda, pero la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal o para otros obligados al pago implica también la interrupción del plazo de prescripción para los responsables solidarios”.*

Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo supone un cambio de criterio. En concreto, señala que:

*“(...) cuando el art. 68.8 LGT, y su antecesor el art. 68.7, de misma expresión, afirman que “[...] interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”, tal mandato solo puede rectamente dirigirse frente a los ya declarados responsables, momento en que adquieren la condición de obligados tributarios - art. 35.5 LGT-, de suerte que de no*

*aceptarse tal premisa, jugaría aquí, como en la tesis administrativa, una extensión del concepto a quien todavía no ostenta tal carácter, y no precisamente para interrumpir la prescripción, sino para establecer el dies a quo del cómputo de los cuatro años.”*

De acuerdo con esta sentencia, el TEAC expone que existe un plazo de prescripción de cuatro años para declarar la responsabilidad solidaria sin que las actuaciones de cobro realizadas frente al deudor principal u otros ya declarados responsables interrumpan el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad.

El criterio del TEAC va más allá de ratificar lo expuesto por el Tribunal Supremo en relación con las actuaciones interruptivas de la prescripción y entra a analizar cómo juega la figura del concurso de acreedores a la hora de interrumpir la prescripción frente a futuros responsables.

Para realizar esta interpretación el TEAC acude a lo dispuesto en el artículo 60 “Interrupción de la prescripción” de la Ley 22/2003 de 9 de julio Concursal, en adelante LC, aplicable *ratione temporis*.

Del análisis de dicho precepto, concluye el TEAC que el auto de declaración de concurso interrumpe la prescripción frente al concursado, pero no frente a deudores solidarios, fiadores o avalistas.

En consecuencia, y basándose en la sentencia del Tribunal Supremo, señala el Tribunal Central que no resulta de aplicación la suspensión del cómputo del plazo de prescripción contenida en el artículo 68.7 LGT por la declaración de concurso, a un futuro responsable cuando todavía no se le ha declarado como tal.

Por tanto, de acuerdo con el razonamiento anterior, el TEAC adopta el siguiente criterio que se opone al seguido por el Tribunal administrativo:

*“(…) el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad solidaria no se interrumpe por las actuaciones de pago realizadas frente al deudor principal u otros obligados ya declarados, ni tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.”*

## V. CONCLUSIONES

En atención al criterio sentado por el Tribunal Supremo, el inicio del cómputo del plazo de prescripción, *dies a quo*, de las derivaciones de responsabilidad enmarcadas en el art. 42.2 LGT tiene lugar en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto habilitante de tal responsabilidad, esto es, desde que tienen lugar las actuaciones de ocultación de los bienes susceptibles de ser trabados. Todo ello, de acuerdo con la interpretación del artículo 67.2 LGT en su redacción vigente hasta el 30 de octubre de 2012.

Si bien la cuestión a dilucidar se circunscribía a aquellos actos de ocultación que hubiesen tenido lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal, consideramos que las conclusiones alcanzadas también podrían extenderse a aquellos actos de ocultación realizados con posterioridad a la liquidación de la deuda, en aplicación del artículo 67.2 LGT en su redacción originaria.

La limitación de la cuestión a los actos realizados *ex ante* tiene su origen en el concreto supuesto de hecho que entra a conocer el Tribunal Supremo.

La redacción anterior de dicho precepto no distinguía entre los supuestos realizados con anterioridad o posterioridad a la liquidación de la deuda tributaria en sede del deudor principal. Simplemente se limitaba a señalar que: “(...) *en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad.*”

Y, el Tribunal Supremo a la hora de contestar a la cuestión con interés casacional objetivo tampoco realiza tal distinción entre aquellas actuaciones acontecidas con anterioridad o posterioridad a la liquidación de la deuda. Nuestro Alto Tribunal, fija como criterio que:

*“El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incursos en la causa legal del art. 42.2 LGT (...) comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad.”*

Por otro lado, el TEAC puntualiza que el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad solidaria tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.

Resulta de gran interés dicho pronunciamiento puesto que supone un cambio de criterio administrativo, siendo de aplicación a un gran número de situaciones jurídicas.

Hasta el momento, siguiendo el propio criterio que había mantenido el TEAC, la AEAT venía entendiendo que las actuaciones de cobro realizadas frente al deudor principal también suponían la interrupción frente a los posibles responsables no declarados. Dicha interpretación, como señalaba el Tribunal Supremo<sup>2</sup> “*supedita el plazo de prescripción a la voluntad de la Administración, en tanto que ensancha temporalmente el ejercicio de sus potestades*”. Dicho ensanchamiento temporal traía como consecuencia que se dictaran acuerdos de derivaciones de responsabilidad habiendo transcurrido con creces el plazo de 4 años desde que se cometieron las actuaciones de ocultación o desde que finalizó el periodo voluntario de pago de la deuda en sede del obligado principal, como era el supuesto que entraba a conocer el TEAC en su resolución de 13 de diciembre de 2022.<sup>3</sup>

Es cierto que el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de octubre de 2022 no responde de manera directa a la cuestión relativa a los actos interruptivos de la prescripción, ya que esta no

<sup>2</sup> FD Quinto. STS 1308/2022 de 14 de octubre de 2022.

<sup>3</sup> Señala el TEAC en el último párrafo de su resolución 00/03257/2020 de 13 de diciembre de 2022:

*“En el caso que nos ocupa, el interesado fue declarado responsable solidario en base a lo establecido en el artículo 42.2. a) LGT por ser causante o colaborador en la ocultación, que en el acuerdo ahora impugnado considera realizada el día 07/10/2013. Siendo que las deudas objeto de derivación proceden de un acuerdo de responsabilidad dictado a la deudora principal el día 08/10/2013, notificado el día 20 siguiente, el periodo voluntario de pago finalizó el día 05/12/2013, fecha posterior al acto de ocultación, por lo que conforme al artículo 67.20 de la LGT el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad solidaria comenzó el 06/12/2013. Considerando que la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad fue notificada el día 06/02/2020, debe concluirse prescrito el derecho de la Administración para declarar al interesado responsable solidario, y en consecuencia, anular el acuerdo de responsabilidad impugnado, sin que sea necesario pronunciarse respecto a las restantes alegaciones formuladas.”*

forma parte del objeto del recurso de casación<sup>4</sup>. Sin embargo, sí que expone a lo largo de su razonamiento jurídico su criterio al respecto, dejando claro que los actos realizados frente al deudor principal, no interrumpen frente a un posible responsable no declarado, trayendo a colación su sentencia de 19 de noviembre de 2015, rec. casación 3127/2014.

Es el TEAC quien recoge este planteamiento para fijar el criterio en la materia extendiéndose no solo a los actos realizados frente al deudor principal –u otro obligado ya declarado- sino también respecto a las declaraciones de concurso del deudor principal.

Esta cuestión que ya ha sido abordada por el TEAC está pendiente de resolverse por parte del Tribunal Supremo, habiéndose admitido a casación por el Auto de 24 de noviembre de 2021, rec. 2851/2021.

Las cuestiones que plantean interés casacional objetivo en el citado Auto son las siguientes:

1. 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
2. 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.

Por tanto, parece presumible que en la resolución de dicho recurso se siga el mismo criterio que el ya apuntado en su sentencia de 13 de octubre de 2022, en relación con la imposibilidad de interrumpir la prescripción para declarar la responsabilidad solidaria por las actuaciones realizadas frente al deudor principal.

\*\*\*\*\*

---

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

---

<sup>4</sup> Cabe recordar que el objeto del recurso de casación se circunscribía a determinar “cuál es el día a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios del artículo 42.2.a) de la misma ley, en aquellos casos en que, como el que ahora examinamos los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal.”