

## LEY GENERAL TRIBUTARIA

---

### Sobre el *dies a quo* en materia de prescripción de la responsabilidad solidaria

Sentencia del Tribunal Supremo nº 1.137/2023, de 15 de septiembre (recurso 2851/2023)

**Carlos Romero Plaza**

*Socio Director de Arttax & Legal*

*Profesor en UDIMA y UCV*

**Resumen:** El Tribunal Supremo se ha pronunciado nuevamente el 15 de septiembre de 2023 en su sentencia nº 1.137/2023 sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria.

Así, se ha hecho eco de su nueva jurisprudencia para reiterar, ahora en una derivación de responsabilidad del 42.1.a) LGT, que las actuaciones seguidas frente al deudor principal no interrumpen la prescripción para un potencial responsable tributario con carácter previo al acto de derivación. Además, señala que el *dies a quo* en aquellos supuestos en los que la derivación de responsabilidad incluye liquidación y sanción, será el periodo voluntario de pago del deudor principal en relación con la liquidación y no al de la sanción.

**Palabras clave:** responsabilidad solidaria; *dies a quo*; prescripción, interrupción, periodo voluntario, liquidación, sanción

### I. OBJETO DE ESTUDIO

El Tribunal Supremo tenía pendiente resolver en casación el recurso planteado por la Abogacía del Estado en el que se impugnaba 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).

La Sala de instancia estimó el recurso nº 20/2020 en materia de declaración de responsabilidad solidaria por el art. 42.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT).

Los hechos enjuiciados tenían el siguiente *iter*:

- En febrero de 2009 se notificaba a la deudora principal una resolución por la que se iniciaba un procedimiento Inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS) y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2005. Dicho procedimiento finalizó mediante la firma de un Acta en Conformidad el 13 de julio de 2009. Como consecuencia del procedimiento inspector, también se inició el procedimiento sancionador, que finalizó con la imposición de una sanción muy grave a la obligada tributaria principal.
- En enero de 2011 se notificó a la obligada principal la providencia de apremio respecto de la liquidación derivada del Acta firmada en conformidad y el 26 de febrero se le notificó la providencia de apremio derivada de la falta de pago del acuerdo sancionador.
- Posteriormente, en junio de 2014 la deudora principal fue declarada en concurso de acreedores por el Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Alicante.
- En 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) LGT, en el que se incluía tanto la liquidación como la sanción impagada en sede de la deudora principal.
- El responsable tributario interpuso reclamación económico administrativa frente al Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, TEARCV, quien desestimó sus pretensiones mediante resolución de 29 de octubre de 2019. El declarado responsable solidario entre uno de sus motivos de impugnación expuso el de la prescripción del derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.

Pues bien, la Sala de instancia, acoge la alegación en materia de prescripción, y en este sentido señala que no puede hacerse valer lo dispuesto en el art. 1.974 del Código Civil para sostener que los actos de interrupción de la prescripción realizados frente al deudor principal también interrumpen la prescripción de los presuntos responsables solidarios con anterioridad a que se les haya notificado el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad.

«El TSJCV entendió que el *dies a quo* debía situarse en la finalización del plazo de pago en periodo voluntario sin tener en cuenta el procedimiento inspector que se había seguido posteriormente frente al deudor principal»

Atendiendo a los Antecedentes de Hecho expuestos, el TSJCV entendió que fue en el año 2006 cuando expiró el último periodo voluntario de las deudas del ejercicio 2005. En la medida en que el procedimiento de derivación de responsabilidad tuvo lugar en mayo de 2016, ya le habría prescrito el derecho a la Administración para exigir la responsabilidad solidaria.

Merece poner el acento, como también lo hará el Tribunal Supremo en la sentencia objeto de estudio, en el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción que señala el TSJCV. En este sentido, indica cómo el inicio de este plazo tendría lugar con el de la finalización del periodo voluntario de pago de la deuda en sede del deudor principal, esto es, 2006, sin tener en cuenta la existencia de un procedimiento inspector posterior que finalizó en 2009.

## II. CUESTIONES CON INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

Frente a la decisión del TSJCV, la Abogacía del Estado presentó el correspondiente recurso de casación, que fue admitido y en el que se señalaron las siguientes cuestiones con interés casacional objetivo:

- 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 hubiere producido la prescripción respecto de éste.
- De responder afirmativamente a la cuestión anterior, 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 adquiriera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.

Como bien exponía el Tribunal Supremo en su auto de admisión, estas cuestiones presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque afectan a un gran número de situaciones, supuesto previsto en el art. 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA) y por concurrir la presunción del artículo 88.3.a) LRJCA al resultar aconsejable un pronunciamiento que esclarezca la jurisprudencia al respecto.

### III. DELIMITACIÓN DE LA CONTROVERSIA JURÍDICA Y ARGUMENTACIÓN DE LA SALA DE INSTANCIA

Como se ha apuntado, la primera cuestión que debe entrar a conocer nuestro Tribunal Supremo se corresponde con 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.

El *dies a quo* en este caso viene marcado por lo dispuesto en el artículo 67.2 LGT según el cual, se referencia dicho momento en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. Ahora bien, en la medida en que se derivan tanto liquidación como sanción, ¿cuál es el plazo en periodo voluntario al que debe atenderse a los efectos de fijar el *dies a quo* de la prescripción de la responsabilidad tributaria, el de la liquidación o el de la sanción?

Al respecto, señala el Alto Tribunal que en la medida en que la sanción se encuentra condicionada a la liquidación, el inicio del plazo de prescripción para dirigirse frente al responsable tributario debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario que el deudor principal tenía frente a la liquidación.

Se hace hincapié en el hecho de que el artículo 41 LGT dispone la excepcionalidad en la derivación de las sanciones. En consecuencia, para el Tribunal carecería de justificación que sea precisamente la sanción, esto es, la excepción a la regla, «*la llamada a regir el cómputo de inicio del plazo de prescripción de la responsabilidad tributaria.*»

Por tanto, concluye que, a efectos de determinar el *dies a quo* en las derivaciones de responsabilidad solidaria debe estarse al fin del pago voluntario de la liquidación.

«Señala el Tribunal Supremo que el inicio del plazo de prescripción debe situarse en el día siguiente del plazo de pago en periodo voluntario de la liquidación y no de la sanción»

Ahora bien, en la sentencia de instancia, pone de manifiesto nuestro Alto Tribunal, que el TSJCV fija como *dies a quo* un plazo *sui generis*. Y es que el TSJCV no se atiene como *dies a quo* al de finalización del periodo voluntario de pago derivado de la comprobación efectuada por parte de la Administración, esto es, de la liquidación. Al contrario, se retrotrae al fin del periodo voluntario de pago de las correspondientes autoliquidaciones que son objeto de derivación. Esto es, si se derivan las deudas del IVA 2005, para el TSJ el inicio del cómputo del

plazo de prescripción sería en el año 2006. Como puede leerse en la propia sentencia recurrida en casación:

*«Como hemos apuntado, expiró en 2006 el último periodo voluntario de las deudas del IVA de cuya responsabilidad solidaria tratamos. Por otro lado, en ese año hay que entender que ocurrieron los hechos infractores por los que se impusieron las multas a recaudar. Así pues, fue en 2006 cuando comenzó a correr el plazo de prescripción de la acción de la responsabilidad solidaria del recurrente. Como quiera que se le notificó la incoación del procedimiento de responsabilidad solidaria el día 2-5-2016, en esta fecha se había consumado la prescripción de su responsabilidad por el transcurso del plazo legal de 4 años al no haber sido interrumpido por alguna de las circunstancias que contempla el art. 68 de la LGT.»*

*«El dies a quo para derivar la responsabilidad del 42.1.a) debe situarse a la finalización del periodo voluntario de pago y no al momento en el que tuvieron lugar los hechos que es el que erróneamente señala el TSJCV»*

Sin embargo, aunque el Tribunal Supremo también compartirá la prescripción en el caso enjuiciado de la potestad por parte de la Administración de derivar la responsabilidad tributaria, discrepa del criterio seguido en la sentencia de instancia. Esto es porque, en relación con el art. 42.1.a) LGT, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67.2 LGT no puede acudirse al momento en el que ocurrieron los hechos, sino que debe estarse al de finalización del periodo voluntario de pago que coincide con el otorgado tras la liquidación administrativa.

#### **IV. SOBRE EL CÁMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN LAS DECLARACIONES DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

De acuerdo con lo anterior, en el caso que nos ocupa habrían transcurrido más de 4 años desde que finalizó el periodo de pago voluntario para el deudor principal, año 2009, hasta la declaración de responsabilidad solidaria en el año 2016. Por tanto, debe el Tribunal analizar qué actos suponen una interrupción del plazo de prescripción para derivar la responsabilidad solidaria.

Sobre el cómputo del plazo de prescripción contemplado en el artículo 67.2 LGT, el Tribunal se refiere a sus sentencias anteriores, aunque también recientes, de 14 de octubre de 2022 n° 1308/2022 (rec. 6321/2021) y la de 18 de julio de 2023 n° 1022/2023 (rec. 6669/2021).

Así, señala que el art. 67.2 LGT hace referencia exclusivamente a responsables tributarios ya declarados, sin que pueda extrapolarse a un eventual plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria de una persona física o jurídica distinta del deudor principal.

*«En efecto, frente a lo expuesto en pronunciamientos anteriores, de esta jurisprudencia se infiere que el artículo 67.2 LGT no regula un plazo de prescripción —específico— para la derivación de la responsabilidad, toda vez que dicho plazo presupone —insistimos, conforme hemos expuesto en aquellas recientes sentencias— una responsabilidad tributaria ya declarada.*

*Asimismo, esa jurisprudencia admite que, efectivamente, una vez declarada la responsabilidad tributaria —no antes—, es posible que el plazo de prescripción que la Administración tiene para exigir la obligación de pago a los responsables pueda verse interrumpido por determinadas actuaciones de la Administración con relación al deudor principal.»*

Recalca al respecto que solamente provocan el efecto de interrupción de la prescripción aquellas actuaciones cuya

finalidad sea exigir el pago de la deuda y no las dirigidas a su liquidación. Esto es por la naturaleza recaudatoria del procedimiento de derivación de responsabilidad, íntimamente ligado al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, ex. art. 66.b) LGT. Por tanto, únicamente la interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas frente al obligado principal podría producir, eventualmente, la interrupción del derecho de la Administración para dirigirse frente al responsable.

Para analizar las actuaciones interruptivas de la prescripción, la Sala analiza lo dispuesto en el artículo 68.7 LGT aplicable *ratione temporis*, actualmente artículo 68.8 LGT.

Para aclarar esta cuestión, el Tribunal distingue entre su *anterior* jurisprudencia y su *nueva* jurisprudencia.

Como *jurisprudencia anterior*, trae a colación sus sentencias de 19 de noviembre de 2015 (rec. 3727/2014) y de 9 de junio de 2014 (rec. 432/2012). En ellas, el Alto Tribunal consideraba que no era necesaria la comunicación a los responsables de los actos desarrollados por el frente al deudor principal, pudiendo leerse en esta última:

*«Conforme a su artículo 66.1.b), el plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas se interrumpía por la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase, de modo que el tiempo para ejercer la acción de cobro frente a los responsables también se detenía con la interposición de recurso por el obligado principal contra la liquidación.*

(...)

*Llegados a esta conclusión poco importa que no resultara aplicable la Ley de 2003, tampoco tiene relevancia la necesidad de realizar una interpretación de su artículo 68.7 como la que propone la recurrente, pues sugiere un escenario de imposible cumplimiento: que los actos de interrupción desarrollados por o frente al deudor principal, para que produzcan efectos respecto de los demás obligados y responsables, deban ponerse en conocimiento de estos últimos, pues cuando tienen lugar aquéllos con toda normalidad no tiene por qué conocerse a quiénes son o no puedan ser éstos, y aún conocidos bien pudiera darse el caso de que nunca fueran llamados de esa deuda tributaria.»*

El criterio de esa jurisprudencia anterior, decíamos que había quedado superado. Y esto es porque el Tribunal Supremo ha iniciado lo que ha denominado como, su «*nueva jurisprudencia*» en materia de prescripción de responsabilidad solidaria. En sus sentencias 1308/2022 de 14 de octubre de 2022 (rec. 6321/2020) y 1022/2023 de 18 de julio de 2023 (rec. 6669/2021) establece como doctrina que el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal de cuyas deudas se deriva la responsabilidad. También, ha señalado que:

*«El art. 68.7, conectado con el apartado 1, a y b) LGT debe interpretarse en el sentido de que hay una correlación, a tenor del precepto, entre la facultad de declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable —acciones distintas y sucesivas—, porque los hechos interruptivos, según la ley, son diferentes en uno y otro caso, de suerte que el carácter interruptivo de la actuaciones recaudatorias solo es apto y eficaz para la exigencia del cobro al responsable de una deuda ya derivada.»*

Es por ello que, de acuerdo con la «*nueva jurisprudencia*» de nuestro Alto Tribunal, las acciones realizadas frente al deudor principal no interrumpen el plazo para declarar la responsabilidad, en interpretación del artículo 68 LGT en relación con el párrafo b) del artículo 66.1 LGT. Al respecto, señala, claramente, que cuando el actual artículo 68.8 LGT alude a la extensión de la interrupción de la prescripción a los demás obligados, incluidos los responsables, no es está refiriendo en un sentido extensivo y ampliatorio a aquellos que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad por darse el presupuesto de hecho del que surge ésta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables. Y esto se debe a que la interrupción establecida en el artículo 68.8 LGT opera,

únicamente, en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de la deuda al que ya ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad.

«El Tribunal Supremo en sus sentencias 1308/2022, de 14 de octubre y 1022/2023, de 18 de julio de 2023 crea su nueva jurisprudencia en materia de interrupción de la prescripción de la responsabilidad solidaria»

Critica nuestro Alto Tribunal que, de no ser interpretados los preceptos de tal forma, la prescripción estaría en manos de la Administración tributaria, pues bastaría con efectuar actos interruptivos del cobro de la deuda al deudor principal, para que la declaración de responsabilidad quedara pospuesta *sine die*, que es lo que efectivamente venía ocurriendo en un gran número de procedimientos de declaración de responsabilidad.

«De acuerdo con la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo, en tanto no se produzca la declaración formal de responsabilidad no nace la misma»

Frente al contenido de la «*jurisprudencia anterior*», el criterio actual de nuestro alto tribunal determina que, en tanto no se produzca la declaración formal de responsabilidad no nace la misma, de modo que la proyección de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables no puede hacerse extensiva a aquellos posibles responsables que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables.

## V. RESPUESTA A LAS CUESTIONES CON INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO Y CONCLUSIONES

Partiendo de las consideraciones jurídicas anteriores, el Tribunal Supremo procede en el Fundamento Jurídico Séptimo a pronunciarse sobre las cuestiones planteadas con interés casacional objetivo.

En este sentido, señala el Tribunal, que el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

Además, incide en el hecho de que cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en periodo voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación.

Además, reitera su nueva jurisprudencia en materia de interrupción de la prescripción de la responsabilidad solidaria, al señalar que las actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago, únicamente, frente a quien previamente ha sido declarado responsable. Hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable (que tiene carácter de obligado tributario) o responsabilidad.

«En respuesta a la primera cuestión con interés casacional objetivo, señala el TS que las actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal pueden interrumpir el plazo de

prescripción para exigir la obligación de pago, únicamente, frente a quien previamente ha sido declarado responsable»

---

A la vista de la conclusión alcanzada respecto de la primera cuestión con interés casacional objetivo, señala que no procede si quiera dar respuesta a la segunda cuestión planteada en el recurso. Recordémosla:

*«De responder afirmativamente a la cuestión anterior, 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 adquiriera firmeza la resolución judicial de conclusión de concurso.»*

Todo ello, debido a que la «nueva jurisprudencia» de nuestro Tribunal Supremo ha determinado que las eventuales actuaciones seguidas contra el obligado principal no interrumpen el plazo de prescripción frente a un posible responsable con anterioridad a que se haya realizado la declaración de responsabilidad.

Pues bien, este pronunciamiento se incluye en el conjunto de sentencias que forman parte del nuevo criterio del Tribunal Supremo y que ciertamente suponen un cambio en el paradigma de las derivaciones de responsabilidad. Ahora, los plazos de declaración, necesariamente, se van a acortar, beneficiándose los contribuyentes al aumentar su seguridad jurídica en estos procedimientos que han resultado ser un potente mecanismo recaudatorio al servicio de la Administración Tributaria.