

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094456

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de octubre de 2024

Sala 3.^a

R.G. 3063/2023

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. En general. Otras cuestiones. Interrupción de la prescripción. Las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable solo interrumpen la prescripción para exigir el pago de la deuda cuando la responsabilidad del solidario o subsidiario ya ha sido declarada. Las actuaciones previas a dicha declaración, o realizadas con otro responsable o deudor, no afectan al plazo de prescripción para derivar la responsabilidad ni para determinar la deuda tributaria. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41 a 43, 66 a 68 y 174 a 176.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2022, recaída en la reclamación nº 12/02031/2019 y acumulada, interpuestas frente al acuerdo por el que se declara a DON V responsable subsidiario (artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, General Tributaria) de las deudas de IVA 2010 pendientes de pago por la sociedad mercantil P S.L de la que DON V era su administrador único.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sociedad mercantil P S.L había sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA que terminó con la liquidación de cuotas a ingresar y la imposición de varias sanciones tributarias.

Transcurrido el período voluntario de pago sin haberse satisfecho las mismas, la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT tramitó un procedimiento de apremio que se inició con la notificación, en fecha 26 de junio de 2012, de la correspondiente providencia de apremio.

En fecha 28 de enero de 2015 la deudora principal (la entidad P S.L.) presentó modelo 036 en la que solicitaba el cese de la actividad por dejar de ejercer sus actividades con efectos desde el 31 de diciembre de 2014.

Ulteriormente y, ante la falta de pago, la Dependencia de Recaudación realizó sendas actuaciones que calificó como interruptivas de la prescripción: entre otras, cinco diligencias de embargo de cuentas bancarias, una de embargo de créditos (resultando negativas todas ellas) y una de inmuebles levantada por resolución estimatoria de tercería de dominio, así como un requerimiento de fecha 28 de julio de 2015 a la sociedad mercantil P S.L para que aportara una relación detallada de sus bienes y derechos y otro posterior de fecha 25 de agosto de 2015.

En fecha 29 de julio de 2015, al desconocerse otros bienes embargables con los que cubrir los débitos perseguidos, ni la existencia de responsables solidarios, se declaró a la mercantil P S.L fallida.

Tras la declaración de fallido del deudor principal (sociedad P S.L.), la Dependencia Regional de Recaudación declaró a DON V responsable subsidiario del artículo 43.1 b) LGT; declaración de responsabilidad frente a la que interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana. Dicha reclamación, tramitada con número de RG 12/4329/2015, fue resuelta el 17 de abril de 2019 en sentido estimatorio al afirmar el Tribunal que fue improcedente la notificación edictal realizada de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad y, en consecuencia, declaró el citado procedimiento como "no iniciado e inexistente".

Además, el 4 de noviembre de 2015 se inició con Don X, hijo de Don V, un procedimiento de derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT que terminó con la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad en fecha 16 de diciembre de 2015. Además, posteriormente se notificó una providencia de apremio el 18 de septiembre de 2016 y también sendas diligencias de embargo de fecha 21 de septiembre de 2016 y 11 de octubre de 2019.

Igualmente, la Dependencia Regional de Recaudación notificó a la citada mercantil P S.L un requerimiento de información el 8 de octubre de 2018 y el 1 de julio de 2019, le notificó un embargo de sobrante, así como una valoración de bienes embargados el 29 de enero de 2019.

En fecha 26 de agosto de 2019 se notificó a DON V la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 b) LGT, concediéndole el correspondiente trámite de audiencia; procedimiento que terminó con la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria por importe de 28.736,10 euros en fecha 16 de octubre de 2019.

Segundo.

Disconforme el interesado DON V con el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 b) LGT en atención a su condición de administrador de la entidad P S.L. al tiempo de su cese, el mismo interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana aduciendo que estaba prescrita "la obligación del responsable subsidiario" al haber transcurrido más de cuatro años entre la declaración de fallido del deudor principal (29 de julio de 2015) y la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad (26 de agosto de 2019).

Reclamación que fue estimada por el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución impugnada mediante el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (el subrayado es de este Tribunal):

Resolución TEAR Comunidad Valenciana RG 13/2031/2019 de 29/11/2022:

<<TERCERO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a derecho del acto impugnado.

CUARTO. En relación a la prescripción, el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicable al caso, dispone que: "Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: ... b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. (...)". Por otra parte el artículo 67 del mismo texto legal expresa que "el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo (...)". Dicho apartado "in fine" establece que tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Señala además el artículo 68.2 siguiente que "El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: a) 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. b) 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 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. c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria".

En este sentido, de conformidad con lo alegado por el reclamante, hay que reseñar que STS de 7 de febrero de 2022, rec casación n.º 8207-2019, dispone que:

<<Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables.

En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario. (...)>>

De acuerdo con dicho criterio, no pueden tenerse en cuenta a los efectos del cómputo del plazo de prescripción las actuaciones llevadas a cabo con la entidad deudora principal con posterioridad a la declaración de fallido, por lo que, en principio, habría transcurrido el plazo de 4 años.

Debe de analizarse la existencia de otros posibles actos de interrupción. En este sentido, se tramitó un primer procedimiento de declaración de responsabilidad cuyo acuerdo resolutorio fue objeto de revisión en la

reclamación 12/04329/2015 interpuesta ante este Tribunal, que fue resuelta en resolución de fecha 17 de abril de 2019 en la que se reseñaba que:

<<Lo expuesto es motivo suficiente para declarar improcedente la notificación edictal de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, lo que nos llevaría a considerar el procedimiento administrativo como no iniciado e inexistente, siguiendo el criterio del TEAC, entre otras resoluciones cabe destacar la de 15 de diciembre de 2016(RG 00/03539/2011), y la de 24 de noviembre de 2016 (RG 00/6406/2013).>>

En este sentido, las reseñadas resoluciones del TEAC establecían la nulidad de pleno derecho porque "se produce un vicio de nulidad absoluta pues, no habiéndose iniciado procedimiento alguno, no es posible dictar liquidación en el seno del mismo, dado que tal procedimiento no existe." A este respecto la STS 4904/2006 de fecha 19 de abril de 2006 reseña que:

<<La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de Junio de 2004 , sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera arguirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a "cualquier acción administrativa" expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso>>.

De acuerdo con esta doctrina, se podría haber entendido interrumpida la prescripción por el primer acuerdo de declaración de responsabilidad si éste se hubiera anulado por mera causa de anulabilidad, no obstante, al ser nulo de pleno derecho no opera la mencionada interrupción.

La oficina gestora hace referencia a la interrupción de la prescripción al haberse llevado a cabo diferentes acciones con el otro responsable subsidiario, Don X con NIF xxxxxx. No obstante, la reciente STS 3819/2022 de fecha 14 de octubre de 2020, señala que:

<<Por lo que respecta a la mención que suscita el recurso de casación al art.68.8 LGT-en realidad, la referencia debió hacerse al apartado 7º del mismo artículo, que es el original y, por ende, el aquí en teoría aplicable *ratione temporis*-, nuestra jurisprudencia, plasmada en la sentencia, ya reproducida en lo necesario de 19 de noviembre de 2015 (recurso de casación n.º 3727/2014) que invoca la propia Administración en su escrito de contestación, excluye expresamente dicha posibilidad, en los siguientes términos:

"[...] 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. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago".

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 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 de inicio del cómputo del plazo de la prescripción extintiva, que es algo sustancialmente distinto.

Aun así, 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.

Todo ello viene lastrado por una deficiente técnica normativa, de que la Administración, como promotora de la iniciativa legislativa, no puede obtener ventaja alguna, la de que el art. 68 LGT, tras singularizar, en los apartados 1 a 4, la prescripción sobre cada una de las modalidades de derechos o acciones que prescriben, regula una especie de reglas comunes. En cuanto a esta extraña disposición, el art. 68.8 LGT, parece solo referida, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, que no sería aludido como tal en caso de que estuviéramos ante la interrupción del plazo para declarar la responsabilidad, por lo que, pese a la opinión procesal de la Administración, aún no cabe hablar, en sentido propio, ni de responsables, ni de obligados tributarios por ese título>>.

Este criterio supera el establecido en la resolución TEAC 2288/2016 de 21/07/2016 en la que se consideraba de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.8 de la LGT al responsable no declarado.

En consecuencia, debe entenderse que ha prescrito el derecho de la Administración a declarar responsable al reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados>>

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana anteriormente transcrita, notificada a la AEAT en fecha 8 de enero de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, el 28 de febrero del citado año, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio formulando las siguientes alegaciones:

<<PRIMERO.- Una parte de la argumentación de la resolución del TEAR se fundamenta en la reciente STS 3819/2022 de fecha 14 de octubre de 2020. El motivo por el que se interpone el presente recurso extraordinario de alzada es para combatir el criterio del TEAR que se basa en el contenido en esa sentencia.

En su resolución, el TEAR ha extendido el criterio del Tribunal Supremo contenido en su sentencia de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020, sobre la prescripción en el caso de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, a la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1 b) de la misma LGT. Este Departamento de Recaudación considera que esta extensión no es conforme a derecho, por las razones que se exponen a continuación.

SEGUNDO.- Corresponde en primer lugar hacer un análisis de la sentencia de 14 de octubre de 2022, empezando por recoger cuál es su interés casacional objetivo, que está expresado en ella en los siguientes términos (la negrita es añadida):

<<TERCERO

-Interposición y admisión del recurso de casación.

1.La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de mayo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos: "[...] Determinar, interpretando el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, 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 u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal [...]"

Además, en el fundamento de derecho primero de la sentencia se reitera el objeto del recurso (la negrita es añadida):

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar qué sentido haya de darse al artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria -LGT- esto es, cuál 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.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>>

Por lo tanto, esta sentencia y la doctrina que en ella se fija están referidas exclusivamente a la responsabilidad solidaria, en concreto a la regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, por lo que su extensión a otras

responsabilidades distintas, como ha hecho el TEAR en su resolución, exige al menos una explicación o argumentación que no se ha dado.

TERCERO.- La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020, se centra en analizar las dos redacciones del artículo 67.2 de la LGT, la anterior a la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y la vigente en la actualidad (...)

El Tribunal Supremo considera que el cambio en la redacción es sustancial y va más allá de la mera aclaración, e interpreta el artículo en la versión anterior diciendo que el primer párrafo consagra una regla general y el segundo párrafo, una excepción, y que la diferencia entre uno y otro estriba en la índole de la responsabilidad a que se refiere el precepto, siendo el segundo párrafo exclusivamente aplicable a los casos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT, no así a los demás supuestos de responsabilidad, añadiendo más adelante lo que resulta fundamental a los efectos del presente recurso: que la naturaleza de las responsabilidades reguladas en el artículo 42.2 es diferente a la del resto:

(...)

QUINTO.- La sentencia del Tribunal Supremo, después de referirse al artículo 67.2 LGT y a la distinta naturaleza de las responsabilidades reguladas en el artículo 42.2 LGT en relación con el resto, continúa en el mismo fundamento de derecho quinto, titulado Consideraciones jurídicas que ofrece el caso y que expresa este Tribunal Supremo para formar doctrina, con el análisis del artículo 68.8 LGT -artículo 68.7 en la versión anterior a la modificación operada por la Ley 7/2012-, (...) conclusión a la que llega el Tribunal Supremo en este análisis del artículo 68.8 LGT o artículo 68.7 de la versión anterior, es que solo puede aplicarse al responsable solidario ya declarado y en concreto -en congruencia con el resto de la sentencia y con la distinción que hace entre la naturaleza de unas y otras responsabilidades- al responsable solidario del artículo 42.2 a) LGT.

En el fundamento de derecho sexto de su sentencia, el Tribunal Supremo establece jurisprudencia, pero lo hace solo y como es lógico, respecto del cómputo de la prescripción en los supuestos de responsabilidad tributaria regulados en el artículo 42.2 LGT, pero no en los demás supuestos de responsabilidad, sean de carácter solidario o subsidiario.

Por lo tanto, la extensión que el TEAR hace de este criterio al responsable subsidiario por aplicación del artículo 43.1 b) LGT carece absolutamente de fundamento, a juicio de este Centro Directivo.

SEXTO.- El TEAR en su resolución, después de transcribir el apartado 10 del fundamento de derecho quinto de la sentencia del Tribunal Supremo, dice lo siguiente: Este criterio supera el establecido en la resolución TEAC 2288/2016 de 21/07/2016 en la que se consideraba de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.8 de la LGT al responsable no declarado.

Pues en efecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha modificado su criterio sobre la prescripción que afecta a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) LGT como consecuencia de la tantas veces citada sentencia del Tribunal Supremo, y lo ha hecho en sus resoluciones de 13 de diciembre de 2022, recursos 00-06421-2021 y 00- 3257-2020, por las que se revisan dos declaraciones de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) LGT, lo que tampoco permite entender que la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho sexto de su sentencia o las consideraciones jurídicas contenidas en el fundamento de derecho quinto de la misma, sean de aplicación a los demás tipos de responsabilidad, solidaria o subsidiaria. La extensión que ha hecho el TEAR en su resolución no está avalada ni por el contenido de la sentencia ni por la aplicación que de la misma ha hecho ese Tribunal Central, que expresamente declara en las resoluciones de 13 de diciembre de 2022 que modifica el criterio mantenido hasta ahora solamente en relación con las responsabilidades solidarias del artículo 42.2 a) LGT, argumento que se desarrolla a continuación.

SÉPTIMO.- Es cierto y por todos conocido que el TEAC ha mudado su criterio tras la STS de 14 de octubre de 2022, Sala de lo contencioso sección 2ª, recurso de casación 6321/2020, Francisco José Navarro Sanchís.

No es menos cierto que sobre estas cuestiones están pendientes de resolución los ATS de 24 de noviembre de 2021, Sala de lo Contencioso sección 1ª, recurso de casación 2851/2021, María De La Esperanza Córdoba Castroverde, el ATS de 6 de julio de 2022, Sala de lo Contencioso sección 1ª, recurso de casación 6669/2021, María de la Esperanza Córdoba Castroverde o el ATS de 3 de noviembre de 2022, Sala de lo Contencioso sección 1ª, recurso de casación 999/2022, Isaac Merino Jara.

Lo que ahora interesa reseñar es que la producción hasta hoy conocida que ha aplicado la STS de 14 de octubre de 2022, Sala de lo contencioso sección 2ª, recurso de casación 6321/2020, Francisco José Navarro Sanchís, a saber, Salas del TEAC de diciembre de 2022 y enero de 2023, se ha ceñido a casos del artículo 42.2 a) LGT, que era el analizado por la susodicha sentencia, estos han sido los siguientes:

- RTEAC de 13 de diciembre de 2022, Sala tercera, recaudación, RG 886- 2020.(...)
- RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 2363-2020 (...)
- RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 3257-2020, RG 3709-2020 y RG 3710-2020, RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 6421-2021, RG 7845-2021 y RG 7849-2021,(...)

- RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 1698-2020 y RG 1704-2020, (...)
- RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 3625-2020, 3646-2020 y 3847-2020. (...)
- RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 4738-2020, (...)

Y en relación a las responsabilidades subsidiarias nada ha cambiado, es más, en la Sala de diciembre encontramos análisis de su prescripción que cursan con arreglo a los criterios por todos conocidos, basten estos dos ejemplos:

RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 7412-2019, RG 7413-2019, RG 7415- 2019, RG 7427-2019, RG 7428-2019, RG 7429-2019, RG 5-2020, RG 6-2020, RG 169-2020, RG 7389-2019,(...)
RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 4959-2019, RG 5064-2019. (...)

En suma y conclusión, nada ampara lo que ha hecho el TEAR de la Comunidad Valenciana, y acudiendo a la declaración de responsabilidad, de su página 8 vemos la alegación del declarado responsable:

"[...] Prescripción de la obligación del responsable subsidiario, al haberse notificado la Comunicación de inicio de procedimiento y propuesta de declaración de responsabilidad subsidiaria en fecha 26 de agosto de 2019, y haberse declarado fallido al obligado principal en fecha 29 de julio de 2015. [...]" Y esta es la contestación que se le dio, página 19:

"[...] En éste caso, y de acuerdo con lo expuesto en el antecedente SEXTO, la última actuación recaudatoria con la deudora principal, P. SL, fue el requerimiento de información notificado en fecha 8 de octubre de 2018, posteriormente, con fecha 1 de julio de 2019 la Administración Tributaria le notificó el embargo de sobrante anotado en la ejecución hipotecaria 152/2019 del Juzgado Nº2 de WZ, documento con Código Seguro Verificación 65(...)XM. Pero, además, la Administración Tributaria ha llevado a cabo diferentes acciones con el otro responsable subsidiario: DON X con NIF xx, hijo de DON V sujeto del presente procedimiento. Entre ellas, la notificación del acuerdo de responsabilidad en virtud del Art. 43.1.a) de la Ley General Tributaria en fecha 16 de diciembre de 2015, la notificación de la providencia de apremio en fecha 18 de septiembre de 2016, de diligencias de embargo en fechas 21 de septiembre de 2016 y 11 de octubre de 2019, e incluso de valoración de bienes embargados en fecha 29 de enero de 2019. Por tanto, la Dependencia de Recaudación no considera que se den los requisitos objetivos para declarar la prescripción de la obligación del responsable subsidiario. [...]" Es claro que no ha prescrito, pues son multitud los eventos interruptivos, bien con el principal, bien con otro responsable, cuya responsabilidad bien pudo ser anulada, pero ello no enerva la eficacia interruptiva de tales actuaciones.

Pues bien, hallándonos ante una responsabilidad subsidiaria, es claro que el cómputo del plazo de prescripción se realizará en el modo indicado en las Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 7 de febrero de 2022, recurso de casación 8207/2019, y 8 de junio de 2022, recurso de casación 3586/2020, en las que se establece en la última actuación recaudatoria realizada con el deudor principal o los responsables solidarios antes de la declaración de fallido del deudor principal el día a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario (sin perjuicio de la regla especial que establece el inicio del cómputo en el fin del período voluntario de la deuda cuando dicha fecha sea posterior a la declaración de fallido).

Aún estas SSTS merecen un comentario adicional.

En la STS de 7 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 8207/2019, tras referir en su FJ 5º que "La Ley General Tributaria que se encuentra en vigor [...] aclara toda duda sobre el particular, ya que en el artículo 67.2, último párrafo, se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios indicando que empieza a contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios", concluye en su FJ 4º en relación a la interrupción de la prescripción para dirigirse a los responsables que:

"[...] En definitiva, en supuestos como el que nos ocupa, rige el principio de la actio nata, explicitado en la sentencia que se acaba de transcribir, así como, entre otras, en la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 5411/2008,ECLI:ES:TS:2012:3165, en la que afirmábamos que, "el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse 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 hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo". Por otro lado, cabe constatar que el art 68 LGT nada dice sobre la interrupción del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios pues, su interrupción, conforme a lo que se acaba de expresar, viene condicionada por la propia intervención de la prescripción para exigir el cobro de la deuda frente al deudor principal. [...]"

Por su parte, la STS de 8 de junio de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 3586/2020, en su FJ 2º sienta que "[...] a tenor de lo preceptuado en el citado artº 67.2, último párrafo, de la LGT, la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión debe despejarse en el sentido de que el

días a quo del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios deba fijarse en todo caso en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria con relación al deudor principal o con los responsables solidarios si los hubiera -en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal-." En este orden de cosas, no faltan pronunciamientos de toda índole en relación a la extensión de efectos interruptivos entre los responsables, es decir, no ya del obligado principal al responsable subsidiario, sino entre estos.

POR TODO LO ANTERIOR

Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

La doctrina a la que se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020, así como las consideraciones jurídicas que en ella se contienen, no son de aplicación a las responsabilidades tributarias distintas de las reguladas en el artículo 42.2 a) de la LGT.

Para el cómputo del plazo de prescripción respecto del responsable subsidiario son de aplicación las reglas recogidas en las STS de 7 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 8207/2019, y STS de 8 de junio de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 3586/2020>>.

Cuarto.

En fecha 13 de marzo de 2023 se notificó a DON V, obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en la presente reclamación gira en torno al cómputo del plazo de prescripción para dirigirse contra un responsable subsidiario.

En este sentido, hemos de determinar cuál es el *días a quo* del citado plazo de prescripción así como las causas de interrupción del mismo.

A tal fin, es necesario recordar la normativa aplicable a la cuestión debatida, constituida por los siguientes preceptos de la LGT relativos a la prescripción:

Artículo 66 LGT. Plazos de prescripción.

<<Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

(.....)>>.

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción

<<1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. (.....).

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo. (.....).

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, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios>>.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción

<<1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) 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.

b) 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.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) 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.

b) 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.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3.(.....).

4. (.....).

5. (.....).

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente (.....).

7.(....)

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le coresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.>>

Por su parte, en lo que concierne a la responsabilidad tributaria, interesa destacar los siguientes preceptos de la LGT:

Artículo 41 LGT. Responsabilidad tributaria.

<<1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

(...)

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. (...)>>

Artículo 174 LGT. Declaración de responsabilidad.

<<1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. La competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley>>

Artículo 176 LGT. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.

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

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

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

Artículo 175 LGT. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria

<<Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario>>.

Tercero.

Expuesta la normativa anterior, resulta determinante tomar en consideración la reciente resolución dictada por este TEAC en unificación de criterio en fecha 18 de septiembre de 2024 (RG 9744/2022) ya que en la misma, con base en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, hemos delimitado la existencia de dos plazos de prescripción en materia de responsabilidad tributaria: a saber, el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad y determinar la deuda derivada y, por otro lado, el plazo de prescripción para exigir la responsabilidad tributaria previamente declarada:

Resolución TEAC de 18 de septiembre de 2024 (RG 9744/2022) -el subrayado es propio de la resolución y la negrita es ahora añadida-:

<<CUARTO: En orden a la resolución del presente recurso extraordinario de alzada resulta determinante, a juicio de este Tribunal Central, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 (rec. casación 6321/2020) que analiza la interpretación correcta del artículo 67.2 de la LGT, en su versión anterior a la modificación introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, concerniente al momento en que ha de comenzar a contarse el "plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables" solidarios y subsidiarios.

Aunque referida a un supuesto de responsabilidad solidaria, determinadas consideraciones de la sentencia son comunes a cualquier tipo de responsabilidad, también, por tanto, a la subsidiaria.

En el fundamento jurídico quinto, tras reconocer la muy confusa redacción del artículo 67.2 de la LGT y transcribir este precepto en su versión anterior y posterior a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, dice la sentencia (el subrayado es añadido):

<<3. La primera precisión que se impone aquí es que, en ambas versiones del precepto legal, se parte de un presupuesto conceptual bastante impreciso, pues: a) el artículo 67 LGT, en su conjunto, es la especificación del precedente artículo 66 LGT, relativo a cada uno de los supuestos de prescripción de derechos -en realidad, potestades o facultades, en el caso de la Administración- en cuanto al momento en que tales plazos cuatrienales comienzan a computar; b) sin embargo, la facultad, tanto para declarar la responsabilidad tributaria en sus diversas modalidades como la que autoriza para exigir el pago de la deuda surgida de tal declaración, no encuentra correlato directo en ninguno de los casos tipificados numerus clausus en el artículo 66 LGT, pues es una acción de naturaleza distinta o, al menos, no fácilmente encuadrable en ninguna de las hipótesis de dicha norma; c) pese a que el art. 67 LGT hable, con carácter general, de "plazo... para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios", en realidad expresa con escaso rigor que acomete la prescripción extintiva -presunción iuris et de iure de abandono de la acción o facultad de la Administración para determinar la deuda derivada-, acto declarativo imprescindible para exigir su importe al previamente declarado responsable, como deriva de nuestra doctrina, que refleja la sentencia impugnada. De no ser así la interpretación lógica del precepto, la ley habría prescindido por completo de esta singular modalidad prescriptiva, pues en ningún otro pasaje de la ley se prevé la prescripción de la facultad de declarar al responsable solidario su obligación de pago de las deudas tributarias junto al deudor principal. Esto es, rectamente entendido, el precepto se refiere al dies a quo del plazo de prescripción que establece el art. 66.a) -no el b)- de la LGT>>.

El párrafo transcrito sugiere que aunque el artículo 67.2 de la LGT alude al plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables (solidarios o subsidiarios) se está refiriendo en realidad al plazo de prescripción para derivar la deuda a aquéllos, acto declarativo imprescindible para poder exigirles su importe. Por eso concluye diciendo que "..rectamente entendido, el precepto [artículo 67.2 LGT] se refiere al dies a quo del plazo de prescripción que establece el art. 66.a) -no el b)- de la LGT". Es decir, el dies a quo al que alude el artículo 67.2 de la LGT sería en realidad, según la sentencia, el del plazo de prescripción para la determinación de la deuda derivada y no el del plazo de prescripción para exigir el pago de dicha deuda.

De lo expuesto se infiere que **a la hora de analizar si ha prescrito o no la acción de cobro de la Administración tributaria respecto de la deuda derivada al responsable resulta necesario distinguir:**

a) **La posible prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada, siendo el dies a quo del plazo de prescripción de cuatro años el señalado en el artículo 67.2 de la LGT.**

b) **La posible prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada, siendo el dies a quo del plazo de prescripción de cuatro años el de finalización del plazo de pago en período voluntario de la deuda derivada notificada en el acuerdo de declaración de responsabilidad.**

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.1 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a que se refiere el artículo 66.a) de la LGT.

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.2 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas a que se refiere el artículo 66.b) de la LGT

Las afirmaciones señaladas están en sintonía con lo expresado en las relevantes sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021 y 999/2022): (...)

Doctrina jurisprudencial que ha sido reiterada en la antes citada sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 999/2022) y en sentencias de 29 de febrero de 2024 (rec. casación 8005/2022) y de 22 de julio de 2024 (rec. casación 8197/2022), y a la que asimismo se refiere la sentencia de 15 de septiembre de 2023 (rec. casación 2851/2021).

Así pues, conforme a lo indicado en la sentencia de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021), la ley otorga a la Administración dos facultades cualitativamente distintas, a saber: (i) la de declarar la derivación de responsabilidad y (ii) la de exigir el pago de la deuda derivada al ya declarado responsable. Los hechos interruptivos de la prescripción son distintos para cada una de dichas facultades y han de ser homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida. >>

Así, habiendo diferenciado dos plazos de prescripción en relación a la responsabilidad tributaria (distinguiendo, por un lado, el plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada y, por otro lado, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago de la deuda ya derivada), también fijamos en la citada resolución el *dies a quo* de cada uno de estos plazos de prescripción:

- El *dies a quo* del plazo de cuatro años de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada se fija según las reglas del artículo 67.2 LGT.
- El *dies a quo* del plazo de cuatro años de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada se sitúa en la finalización del plazo de pago en período voluntario de la deuda derivada notificada en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Plazos de prescripción extintiva que no solo tienen un *dies a quo* distinto, sino también causas de interrupción de la prescripción normativamente diferenciadas:

<<Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.1 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a que se refiere el artículo 66.a) de la LGT.

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.2 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas a que se refiere el artículo 66.b) de la LGT>>

Se evidencia, por tanto, que el plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada se interrumpe por las circunstancias que interrumpen el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y, por su parte, el derecho a exigir el pago de la deuda al responsable se interrumpe en los casos en que se produciría una prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas.

No obstante, la jurisprudencia ha limitado la eficacia interruptiva que sobre el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la responsabilidad ya declarada, podrían tener determinadas actuaciones recaudatorias en atención al momento de su realización. Así, las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido (distintas de las encaminadas a la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables) han sido calificadas por el Tribunal Supremo en la STS de 7 de febrero de 2022 (recurso de casación 8207/2019) como estériles, careciendo de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda:

<<Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables.

En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario>>

Y, nótese, esta ineficacia interruptiva de la prescripción se predica tanto si el período voluntario de pago del deudor principal terminó con anterioridad a la declaración de fallido como con posterioridad a tal declaración (resolución TEAC dictada en unificación de criterio de 20/11/2023, RG 10229/2022).

Así, y aunque si bien el Tribunal Supremo se refirió expresamente a la ausencia de virtualidad interruptiva de dichas actuaciones recaudatorias en relación con el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria, no queremos dejar de remarcar que, de conformidad con lo anteriormente razonado, la diferencia entre los dos plazos prescriptivos conlleva que estas actuaciones puramente recaudatorias cuya esterilidad el Alto Tribunal ha proclamado, sólo podrían haber tenido incidencia precisamente en el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada y no en el plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada .

Finalmente, debemos igualmente abordar el estudio del artículo 68.8 LGT.

Precepto que el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución impugnada ha interpretado aplicando la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 (recurso 6321/2020) para, de este modo, concluir que la interrupción del plazo de prescripción del deudor principal o de otro responsable sólo alcanzaría a interrumpir la prescripción de un responsable que ya hubiera sido formalmente declarado como tal.

Es esta la tesis del TEAR mantenida en la resolución impugnada a la que se opone la Directora recurrente al afirmar que esa interpretación del Tribunal Supremo en virtud del cual sólo se extiende el efecto interruptivo del artículo 68.8 LGT al responsable ya declarado se referiría únicamente a los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 LGT, pero no así a los demás supuestos de responsabilidad y, en especial, a los supuestos de responsabilidad subsidiaria. Así, la Directora recurrente afirma:

<<La conclusión a la que llega el Tribunal Supremo en este análisis del artículo 68.8 LGT es que solo puede aplicarse al responsable ya declarado y en concreto al responsable solidario del artículo 42.2 LGT.

(...)

Por lo tanto, la extensión que el TEAR hace de este criterio al responsable subsidiario por aplicación del artículo 43.1 b) LGT carece absolutamente de fundamento a juicio de este Centro Directivo>>.

Debemos advertir que esta tesis de la Directora recurrente de que esa limitación de efectos del artículo 68.8 LGT hay que acotarla únicamente a los casos de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 LGT ha sido ya superada por el propio Tribunal Supremo puesto que en la STS de 15 de septiembre de 2023 (recurso de casación 2851/2021) ha alcanzado la misma conclusión jurídica en un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.1 a) LGT.

Realizada esta precisión, y a los efectos de la controversia aquí suscitada, **este Tribunal Central en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio debe enjuiciar si, ex artículo 68.8 LGT, la interrupción del plazo de prescripción del deudor principal o de otro responsable puede alcanzar al plazo prescriptivo aplicable a cualquier sujeto incurso en causa legal de responsabilidad subsidiaria (tesis de la Directora recurrente) o si sólo alcanzaría al responsable subsidiario ya declarado (tesis del TEAR en la resolución impugnada).**

Análisis que debe partir, lógicamente, de la diferenciación anteriormente realizada entre los dos plazos de prescripción extintiva relativos a la responsabilidad tributaria: por un lado, el plazo de prescripción para derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada y, por otro lado, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda ya derivada.

Y, en este sentido, de conformidad con lo anteriormente expuesto, la primera conclusión que podríamos alcanzar es que no toda interrupción por cualquier origen - o sea, lo fuera para declarar o para recaudar- que se proyectase sobre un obligado tributario afectaría a los dos plazos de prescripción extintiva de otro responsable ya que ello, claro está, supondría confundir y entremezclar los dos planos de las diferentes manifestaciones de la prescripción extintiva en el marco de las responsabilidades tributarias.

Ahora bien, realizada tal reflexión, debemos precisar que de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando el artículo 68.8 LGT regula la eficacia interruptiva para con un responsable tributario de lo realizado

con otro obligado tributario, el mismo se refiere únicamente al plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable ya declarado y no así al plazo de prescripción para derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada que quedaría fuera, por tanto, del alcance del precepto.

Y ello, dicho sea, es una interpretación que el Alto Tribunal afirmó ya veladamente en la STS de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020 al afirmar que dicho precepto "parece solo referido a la prescripción de la acción de cobro":

<<El artículo 68.8 LGT, parece solo referida, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, que no sería aludido como tal en caso de que estuviéramos ante la interrupción del plazo para declarar la responsabilidad, por lo que, pese a la opinión procesal de la Administración, aún no cabe hablar, en sentido propio, ni de responsables, ni de obligados tributarios por ese título>>.

Y que ha realizado taxativamente en la posterior sentencia de fecha 18 de julio de 2023 (recurso de casación 6669/2021) -el subrayado es añadido-:

<<Tanto la palabra obligado tributario (art. 35.5, que se remite al 41.5 LGT), como la necesidad de un acto previo de declaración formal legalmente exigido, permiten concluir, como ya hemos dicho -y dijo en su día la sentencia de 19 de noviembre de 2015, recurso de casación nº 3727/2014, mencionada en el auto de admisión e invocada por el Abogado del Estado- que la interrupción establecida en el art. 68.7 LGT opera únicamente en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de su deuda al que ya ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad>>

En definitiva, la diferenciación entre plazos prescriptivos no ampara una interpretación del artículo 68.8 LGT en virtud de la cual se declarara interrumpido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria por la realización de actuaciones no recaudatorias. Y, asimismo, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo dicho precepto no da cobertura a ninguna interrupción del plazo de prescripción del plazo para derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada, por mucho que las actuaciones realizadas con el deudor principal o con el otro responsable fuese alguna de las comprendidas en el artículo 68.1 LGT.

Sentado lo anterior, resta por analizar si, de conformidad con el artículo 68.8 LGT, esa interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario por las actuaciones recaudatorias previas realizadas con otro obligado tributario alcanzan únicamente al responsable subsidiario ya declarado o también al no declarado pero incurso en causa de responsabilidad legal.

Y, en este punto, es cierto que como afirma la Directora recurrente, la STS en la que se sustenta el TEAR de la Comunidad Valenciana (STS de 14 de octubre de 2022, recurso 6321/2020) era relativa a un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT -así como lo han sido las demás sentencias que han analizado esta cuestión-.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal Central, la argumentación jurídica que sobre este punto realiza el Alto Tribunal debe extenderse también a la responsabilidad subsidiaria de modo que ex artículo 68.8 LGT, sólo de haber sido ya declarada su responsabilidad, podrá el plazo de prescripción para exigir el pago a un responsable subsidiario verse interrumpido por alguna de las actuaciones recaudatorias del 68.2 LGT realizadas con otro obligado tributario.

Así, como hemos dicho en la reciente resolución dictada en unificación de criterio RG 7944/2022 de 18 de septiembre de 2024 *"la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 (recurso 6321/2020) (...) aunque referida a un supuesto de responsabilidad solidaria, determinadas consideraciones de la sentencia son comunes a cualquier tipo de responsabilidad, también, por tanto a la subsidiaria"*.

Conclusión que ahora también extendemos de manera expresa a la cuestión que aquí nos ocupa, esto es, que las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable, ex artículo 68.8 LGT, sólo podrán interrumpir el plazo de prescripción para exigir la deuda del responsable, ya sea solidario o subsidiario, cuya responsabilidad ya haya sido declarada, no teniendo, por tanto, eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a exigir el pago a aquel que, estando incurso en causa legal de responsabilidad, no se le hubiere derivado la responsabilidad.

Así, si bien la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión ha analizado casos concretos de responsabilidad solidaria y ha fijado el criterio en atención a esta modalidad de responsabilidad, ello no es sino consecuencia de la redacción originaria de los correspondientes Autos de Admisión a casación. Realidad esta que no obsta a que este TEAC considere que las reflexiones jurídicas que realiza el Tribunal Supremo en sus sentencias para limitar el alcance del 68.8 LGT únicamente al responsable solidario ya declarado, sean también predicables respecto del responsable subsidiario:

STS de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020 (el subrayado es nuestro):

<<10.- Por lo que respecta a la mención que suscita el recurso de casación al art. 68.8 LGT -en realidad, la referencia debió hacerse al apartado 7º del mismo artículo, que es el original y, por ende, el aquí en teoría aplicable *ratione temporis*-, nuestra jurisprudencia, plasmada en la sentencia, ya reproducida en lo necesario de 19 de noviembre de 2015 (recurso de casación nº 3727/2014) que invoca la propia Administración en su escrito de contestación, excluye expresamente dicha posibilidad, en los siguiente términos:

"[...] 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. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago".

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 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 de inicio del cómputo del plazo de la prescripción extintiva, que es algo sustancialmente distinto.

Aun así, 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>>

STS de 18/07/2023, recurso de casación 6669/2021 (el subrayado es añadido):

<<7.- Hemos de leer con detención el texto del art. 68.7 (hoy 68.8) LGT:

Aunque la referencia a las obligaciones mancomunadas resulta insólita en este contexto, pues el art. 41 LGT solo se refiere a la responsabilidad solidaria o subsidiaria, la Administración interpreta el primer inciso, en un sentido maximalista, como demostrativo de que cualquier interrupción, por cualquier origen -o sea, lo fuera para declarar o para recaudar, que son funciones distintas y sucesivas-; que se proyectase sobre cualquier obligado, afectaría a todos ellos, indistintamente, con inclusión de los responsables (tanto para declarar la responsabilidad -en cuyo caso, aún no lo serían, en modo alguno- o para, ya declarada, exigir el pago de lo debido por tal título).

8.- Tal interpretación debe ser rechazada, toda vez que en ella se confunden y entremezclan los dos planos de ambas manifestaciones diferentes de la prescripción, las contenidas en el art. 66, a) y b) LGT, necesariamente condicionante del art. 68.1.a) y b) LGT, que obviamente se refiere a tal distinción, pues se trata de definir los actos interruptivos de cada facultad, no de la otra.

Pero es que, además, cuando el art. 68.7 LGT alude a la extensión de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo, en sentido extensivo y ampliatorio, a los 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.

Tanto la palabra obligado tributario (art. 35.5, que se remite al 41.5 LGT), como la necesidad de un acto previo de declaración formal legalmente exigido, permiten concluir, como ya hemos dicho -y dijo en su día la sentencia de 19 de noviembre de 2015, recurso de casación nº 3727/2014, mencionada en el auto de admisión e invocada por el Abogado del Estado- que la interrupción establecida en el art. 68.7 LGT opera únicamente en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de su deuda al que ya ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad>>

STS de 15/09/2023, recurso de casación 2851/2021:

<<9. Recapitulando, en la comparativa de esta evolución jurisprudencial las diferencias saltan a la vista pues, frente al contenido de lo que hemos denominado jurisprudencia anterior, que entendía que no era preciso que hubiese sido declarada la responsabilidad para interrumpir la prescripción, nuestras recientes sentencias resaltan que, en tanto no se produzca la declaración formal no nace la responsabilidad, de modo que la proyección de la

interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo a los que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge esta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables.

Esta evolución interpretativa también es patente con relación al requisito del conocimiento formal del obligado tributario.

10. Ciertamente, nuestras sentencias 1308/2022, de 14 de octubre de 2022, rca, 6321/2020; y 1022/2023 de 18 de julio, rec. 6669/2021, abordaron supuestos de derivación de responsabilidad sobre la base del art 42.2LGT, a diferencia de lo que ocurre en el presente caso en el que la derivación de responsabilidad tributaria descansa en el art. 42.1.a) LGT, lo que no obsta a que apliquemos aquí las conclusiones que se derivan de aquellas sentencias en la medida que, ambos supuestos atañen a responsables solidarios y, en ambos casos, han de considerarse los arts. 67.2 LGT y 68 LGT.

Cabe reafirmar, por tanto, la imposibilidad de interrumpir un plazo de prescripción con relación a alguien que no ha sido declarado aun obligado tributario, condición que ostenta el declarado responsable (35.5 y 41 LGT), es decir, a partir del momento en el que se produce el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Frente a la jurisprudencia anterior, que asume con normalidad la circunstancia de que no tienen por qué conocerse quiénes son los responsables tributarios cuando se produjeron los actos de interrupción frente al deudor principal, entendemos que no cabe minimizar la garantía del procedimiento.

Aunque la sentencia de instancia alerta de que "la exigencia responsabilidad solidaria tributaria no precisa de un procedimiento recaudatorio previo tendente a la efectividad de la obligación tributaria principal ni se condiciona al fracaso de la actuación recaudatoria", esa premisa no excluye la necesidad de seguir el procedimiento establecido legalmente en el artículo 174 y ss. de la LGT para derivar la responsabilidad tributaria, resultando crucial al respecto el propio acuerdo de derivación que declara la responsabilidad correspondiente>>.

Así, el análisis de la jurisprudencia anterior pone de manifiesto que, al igual que ocurría con el responsable solidario, el responsable subsidiario sólo es obligado tributario una vez que su responsabilidad ha sido declarada y, por ende, el plazo de prescripción extintiva de la Administración para exigirle el pago únicamente podrá verse interrumpido ex artículo 68.8 LGT por las actuaciones recaudatorias realizadas con otro obligado tributario con posterioridad a dicha declaración pero no así con las anteriores.

De lo contrario, en palabras del Alto Tribunal en la STS de 15/09/2023, recurso de casación 2851/2021, se minimizaría la garantía del procedimiento.

Una vez asentado el criterio interpretativo de este Tribunal Central, y sin que pueda afectarse la situación jurídica particular de quien fue interesado en primera instancia, en relación con la resolución del TEAR impugnada, debemos concluir que la derivación de responsabilidad al otro responsable subsidiario (Don X) no interrumpió el plazo de prescripción del derecho de la AEAT a derecho a derivar la responsabilidad tributaria subsidiaria y determinar la deuda derivada a Don V

La naturaleza del acto de derivación de responsabilidad ha sido analizada en la unificación de criterio RG 9744/2022 en la que expresamente declaramos que este no era de naturaleza recaudatoria y que, por ende, tanto la declaración de responsabilidad, como la interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad y la resolución dictada en dicho recurso o reclamación, interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 de la LGT: (el subrayado es añadido):

<<En el caso analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021) se cuestionaba si en virtud de lo dispuesto en el artículo 68.7 (actual artículo 68.8) de la LGT determinados actos de naturaleza recaudatoria realizados frente al deudor principal habían interrumpido o no el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para declarar la responsabilidad. La sentencia concluye que tales actos no interrumpieron dicha facultad por ser anteriores a la declaración de responsabilidad. Los actos recaudatorios frente al deudor principal posteriores a la declaración de responsabilidad -dice la sentencia- sí interrumpirían el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago al declarado responsable. Dice la sentencia a este respecto:

<<Además, para interrumpir la facultad de la Administración para derivar la responsabilidad solo valdrían los actos orientados o dirigidos a la determinación de la condición de responsable, no los recaudatorios, en tanto no son homogéneos ni eficaces para determinar la condición de responsable, sino para exigirle el pago de lo debido en virtud de tal responsabilidad>>.

Se infiere, pues, de la frase transcrita que el acto dirigido u orientado a la declaración de responsabilidad no es propiamente un acto recaudatorio. De todo lo expuesto cabe concluir que la interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad así como la resolución dictada en dicho recurso o reclamación interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda

al responsable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 de la LGT, pero no el plazo de prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada, plazo éste último que se inicia con el vencimiento del período voluntario de pago de la deuda ya derivada y que se interrumpe por las actuaciones a que se refiere el artículo 68.2 de la LGT>>.

En el presente, el fundamento normativo que legitimaría la extensión de esa interrupción de la prescripción del derecho a derivar la responsabilidad de DON V en atención a lo actuado con el responsable subsidiario DON X, sería el artículo 68.8 LGT y, como hemos visto, éste se refiere según el Alto Tribunal únicamente al plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Por ende, la declaración de responsabilidad de DON X no interrumpiría la prescripción del plazo para derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada a DON V. Tampoco, según lo razonado, las actuaciones recaudatorias llevadas a cabo con Don X interrumpieron el plazo para derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada a DON V ni el plazo para exigir el pago de la deuda de Don V cuya responsabilidad no había sido declarada.

En consecuencia, según los datos obrantes en el expediente administrativo, el único acto administrativo que generaría una válida interrupción del plazo para derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada a DON V sería la notificación a DON V de la comunicación de inicio del segundo procedimiento de declaración de su responsabilidad subsidiaria en fecha 26 de agosto de 2019. Sin embargo, en dicha fecha ya habían transcurrido los cuatro años de prescripción extintiva del plazo para derivar la responsabilidad subsidiaria y determinar la deuda derivada cuyo *dies a quo* se fijó en la declaración de fallido del deudor principal acaecida el 29 de julio de 2015.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**,

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable, ex artículo 68.8 LGT, sólo podrán interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda del responsable solidario o subsidiario cuya responsabilidad ya haya sido declarada.

Las actuaciones realizadas con el deudor principal o con otro responsable comprendidas en el art. 68.1 LGT no interrumpen el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria de otro responsable ya declarado, ni el plazo de prescripción para derivarle la responsabilidad y determinar la deuda derivada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.