



Roj: **STS 3679/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3679**

Id Cendoj: **28079130022023100274**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/09/2023**

Nº de Recurso: **2851/2021**

Nº de Resolución: **1137/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Comunidad Valenciana, 29-10-2019,**  
**STSJ CV 8808/2020,**  
**ATS 15662/2021,**  
**STS 3679/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.137/2023**

Fecha de sentencia: 15/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2851/2021**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **2851/2021**

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1137/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2851/2021**, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 20/2020.

Ha sido parte recurrida don Camilo, representado por la procuradora de los Tribunales doña Ana García-Llacer Bort, bajo la dirección letrada de don Manuel Ramón Rives Fullea.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV núm. 2049/2020 de 16 de diciembre, que estimó el recurso núm. 20/2020, interpuesto por la representación procesal de don Camilo contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 29 de octubre de 2019, que desestimó sus reclamaciones núm. NUM000 y NUM001, planteadas contra declaración de responsabilidad solidaria [ex art. 42.1 a) de la LGT], cuantía 118.617,37 euros, respecto de las deudas de "Yesos Proyectados Pineda Gandía" SL, relativas al IVA de 2005 y sanciones conectadas.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación del recurso.** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 17 de febrero de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 16 de diciembre de 2020.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de marzo de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 24 de noviembre de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Primero: Determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la fecha de la última actuación realizada con el obligado principal, siempre que no se hubiera producido la prescripción respecto de éste.

Segundo: 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 35, 42.1.a), 66, 67.2, 68 y 175.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; y 155 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 4 de enero de 2022, que observa los requisitos legales.



Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los arts. 66, 67.2 y 68.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre con relación a los arts. 41, 42.1.a) y 175.1 LGT.

Sobre la primera cuestión, el escrito de interposición considera que la sentencia de instancia yerra en la medida en que, sobre la base de lo dispuesto en el primer párrafo del art. 67.2 LGT -precepto destinado a fijar el día inicial del cómputo de la prescripción para el responsable solidario-, limita las causas de interrupción de la prescripción, de forma que quedan reducidas a las actuaciones que se dirigen contra el propio responsable solidario, negando ese efecto a las desarrolladas frente al deudor principal.

Entiende que la Sala de instancia es excesivamente restrictiva y no tiene en cuenta que el art. 68.7 LGT (actual art. 68.8 LGT), atribuye también efectos interruptivos de la prescripción a las actuaciones que se siguen contra el deudor principal, salvo cuando se trata de obligaciones mancomunadas, excepción que aquí no concurre ni siquiera alegada por la recurrente.

Reputa equivocada la referencia que la sentencia objeto del recurso contiene de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, rec. 3727/2014, ECLI:ES:TS:2015:4981, que más bien recoge la argumentación del recurrente en casación y no la doctrina del Tribunal Supremo.

Cita, asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio 2016, rec. cas. 1312/2015, ECLI:ES:TS:2016:2958, que reitera que "de acuerdo con los artículos 67.2 y 68.7 de la Ley 58/2003, la prescripción de un responsable solidario queda interrumpida por los actos que la interrumpen respecto del obligado principal."

Entiende que, si la prescripción de la acción frente al responsable solidario se interrumpe con motivo de las actuaciones que se siguen frente al deudor principal, la acción frente al primero está viva mientras sigue viva frente al segundo. Y es que el procedimiento de declaración de responsabilidad ( art. 175 LGT), da lugar a una resolución que presenta caracteres propios.

Partiendo de esta idea -sigue expresando el abogado del Estado- pueden contemplarse dos períodos de prescripción:

- El que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad.

- El que se abre con el acto de derivación, siempre que la prescripción no se hubiera producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable.

Ahora bien, la interrupción de estos períodos afectaría no solo al obligado tributario principal, sino también a los responsables. Es decir, si se dicta un acto contra el deudor principal (por ejemplo, notificación de una providencia de apremio), se interrumpe la prescripción contra él y contra el responsable, pues ambos están ligados por una misma obligación solidaria (en ese sentido, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2008, rec. cas. 6815/2002, ECLI:ES:TS:2008:2356)

En definitiva, entiende que así lo declara el art. 68.8 LGT, artículo que fue interpretado por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014, rec. cas. 432/2012, ECLI:ES:TS:2014:2307, aclarando que, en modo alguno, es necesaria la comunicación a los responsables de los actos desarrollados por o frente al deudor principal para que se produzca el efecto de interrupción.

Sobre la segunda cuestión relativa al cómputo de la prescripción en caso de concurso del deudor principal, el escrito de interposición se refiere al art. 155 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (BOE de 7 de mayo) ["TRLR"]. La cuestión planteada debe resolverse, según el abogado del Estado, sobre la base de la configuración de la responsabilidad tributaria como una institución con perfiles propios, que permite dirigirse frente al tercero responsable solidario, siempre que no se vea afectado el patrimonio concursal, aclarando la sentencia del Tribunal Supremo de 15 junio 2016, rec. cas. 1916/2015, ECLI:ES:TS:2016:2797, que la situación de concurso no es obstáculo para la declaración de responsabilidad tributaria, poniendo el énfasis en el carácter autónomo de la obligación del responsable, doctrina que, a su juicio, se confirma en la sentencia de 27 de junio de 2017, rec. cas. 433/2016, ECLI:ES:TS:2017:2590.

Entiende que ese perfil autónomo de la institución lleva consigo que haya de sujetarse a las normas previstas en la LGT, sin que sea de aplicación el art. 155 TRLR, pues la norma especial -reglas sobre interrupción de la prescripción de deudas tributarias en caso de concurso- se aplica con preferencia a la norma general -regla sobre interrupción de la prescripción de las deudas concursales.



Partiendo de esas consideraciones, la respuesta podría darse tomando en consideración las reglas que contiene la LGT sobre prescripción e interrupción de la prescripción, atendiendo también al contenido del apartado 7 del art. 68 LGT (actualmente art. 68.8 LGT).

Considera que, del examen del art. 68 LGT, norma especial de preferente aplicación frente al art. 155 TRLC y de la doctrina del Tribunal Supremo con relación a la declaración de responsabilidad, constante el concurso del deudor principal podría concluirse lo siguiente:

- a) Que la declaración de concurso del deudor principal interrumpe la prescripción también respecto del responsable, y
- b) Que la Administración tributaria puede declarar la responsabilidad, aunque no haya concluido el concurso, sin que necesariamente haya de esperar al transcurso del plazo durante el cual está suspendida la prescripción respecto del deudor principal conforme al apartado 6 del art. 68, pues nada decía la LGT en la redacción vigente *ratione temporis*.

Para el abogado del Estado esa conclusión ha sido acogida de forma expresa por el legislador en la reforma del art. 68 LGT llevada a cabo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, "BOE" núm. 261, de 30 de octubre, en cuya virtud se añade un párrafo al art. 68.8 LGT ( 68.7 LGT, en la redacción original).

Lo que se traduciría en que la Administración tributaria se ve favorecida por la interrupción y por la suspensión del plazo de prescripción respecto del deudor principal, con relación al responsable tributario, pero, al mismo tiempo, puede declarar la responsabilidad tributaria y la misma surte efectos, sin necesidad de esperar a la reanudación del plazo suspendido respecto del deudor principal, en caso de concurso de este, supuesto que aquí se examina.

Ahora bien, estima que la Administración también puede esperar a la conclusión del concurso, beneficiándose de la suspensión. Podría parecer, en principio, que esa interpretación confiere a la Administración un privilegio exorbitante, pero un examen más detenido revela que no es así. En efecto, si la Administración decide esperar, asume el riesgo de la pérdida o reducción de la solvencia del responsable, y, además, este puede verse beneficiado si una parte de la deuda se satisface en el concurso del deudor principal. Sin embargo, la Administración puede no esperar en la medida en que concurre el presupuesto de hecho que determina la responsabilidad y que el concurso no constituye un obstáculo para ello.

Cree que puede parecer contradictorio que junto a la interrupción y suspensión de la prescripción sea posible ejercitar la acción de cobro, pero dicha posibilidad parece admitirse por la Sala Primera del Tribunal Supremo. Así, aduce que su sentencia de 22 de diciembre de 2014, rec. cas. 1261/2013, ECLI:ES:TS:2014:5721, en un caso de concurso y partiendo de la evolución del art. 60 de la Ley Concursal (actual art. 155 TRLC), justifica, desde un punto de vista doctrinal, la compatibilidad entre la interrupción de la prescripción y la posibilidad de ejercicio de la acción.

Solicita que se fije la siguiente doctrina:

Primera: El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la fecha de la última actuación realizada con el obligado principal, siempre que no se hubiera producido la prescripción respecto de este.

Segundo: 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, pero la Administración tributaria puede declarar y exigir la responsabilidad tributaria sin necesidad de esperar a la conclusión del concurso.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** La procuradora doña Ana García-Llacer Bort, en representación de don Camilo, presentó escrito de oposición de fecha 1 de marzo de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, frente a la interpretación que propone la Administración, la representación procesal de don Camilo mantiene que existe otra interpretación mucho más coherente con la naturaleza de la prescripción, la responsabilidad tributaria y los principios que informan las citadas instituciones y la seguridad jurídica.

Afirma que no se discute ni el plazo ni su cómputo, pero resulta de una importancia esencial en esta materia la delimitación de los actos que interrumpen la prescripción.



Respecto del artículo 155 del TRLC, mantiene que la interrupción de la prescripción se prolongará por el período que comprende desde la declaración de concurso hasta su conclusión, con una clara definición de los sujetos a los que afecta, esto es al deudor, y referida únicamente a las acciones de responsabilidad cuyo ejercicio quede suspendido conforme a lo dispuesto en el TRLC, antes Ley Concursal.

La cuestión polémica no está solo en el quién, sino que también afecta al "cuando" puede ser declarada la responsabilidad tributaria.

Así -afirma-, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de junio de 2017, rca, 433/2016, ECLI:ES:TS:2017:2590, admite la posibilidad de iniciar y concluir procedimientos de declaración de responsabilidad, constante el concurso del deudor principal, esto es, sin necesidad de esperar a su conclusión.

En definitiva, la declaración de concurso impide juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no privaría a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos (sentencia de STS de 15 de junio de 2016, rca. 1916/2015, ECLI:ES:TS:2016:2797).

Postula que no se han infringido los artículos 66, 67.2 y 68.8 4 LGT con relación a los artículos 41, 42.1.a) y 175.1 LGT.

La interpretación literal del artículo 68.8 LGT conduce, en su opinión, a resultados absurdos, porque, en primer lugar, viene a decir que si el deudor principal se encuentra en concurso, respecto de él queda suspendido el plazo de prescripción de la acción de cobro de la Administración tributaria; pero el precepto, en segundo lugar, añade que la declaración de concurso del deudor principal "produce el mismo efecto" (esto es, la suspensión del plazo de prescripción) respecto del "resto de sujetos solidariamente obligados al pago" (como son los responsables) añadiendo que esa suspensión es "sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan".

Y aquí es donde, según el escrito de oposición, aparece una contradicción insalvable jurídicamente: entender que el concurso del deudor principal, por un lado, suspende el plazo de prescripción para dirigir la acción de cobro frente a un responsable cuando, al mismo tiempo, se permite que durante ese plazo de suspensión se dirijan acciones de cobro frente al responsable. Para el recurrido en casación, esa contradicción es insalvable pues, una de dos: o la posibilidad de dirigir acciones frente al responsable está suspendida y no corre entonces el plazo de prescripción o, si se puede dirigir la acción frente al responsable, el plazo de prescripción corre y no está suspendido.

Por ello, ve lógico que, si el acreedor no puede actuar porque la ley se lo impide, el plazo de prescripción quede en suspenso ya que en tal caso no puede presumirse que su inacción se debe al abandono del derecho sino a un impedimento legal. Ahora bien, a *contrario sensu*, si la ley no impide al acreedor actuar, el plazo de prescripción para el ejercicio de la acción lógicamente debe correr en su contra.

Entiende que es posible otra interpretación del artículo 68.8 LGT.

Como primera premisa, destaca que la Administración tributaria puede dirigir su acción de cobro frente al responsable en el caso de que el deudor principal esté en concurso. Así lo dice claramente el artículo 68.8 LGT ("sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan") y el Tribunal Supremo (sentencias de 27 de junio de 2017 rec. 433/2016, ECLI:ES:TS:2017:2590 y; 15 de junio de 2016, rec 1916/2015, ECLI:ES:TS:2016:2797) y el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su sentencia 2/2018, de 21 de marzo, procedimiento 1/2018, ECLI:ES:TS:2018:1224.

Como segunda premisa, defiende que la suspensión de la ejecución, acordada respecto de un obligado tributario, no suspende la obligación de otro deudor solidario ni interrumpe el plazo de prescripción de la acción respecto de ese otro obligado tributario.

La tercera premisa es que el artículo 68.8 LGT se introdujo en la reforma de la Ley 7/2012 de 29 de octubre, reforma que pretendía abordar no el problema de interrupción de la prescripción respecto de los obligados tributarios que estaban al margen del concurso de acreedores, sino el de los obligados tributarios declarados en concurso.

Existe, según el escrito de oposición, una interpretación no literal que se acomoda mejor al espíritu y finalidad de la norma, en la que todas las piezas encajan, resultando una interpretación coherente de los artículos 68.8 y 69 LGT que resume así:

a) La declaración de concurso suspende el plazo de prescripción para aquel obligado tributario que se encuentra en concurso ( artículo 68.8 LGT).

b) La declaración de concurso no impide a la Administración ejercitar su acción de cobro frente a aquellos obligados tributarios no afectados por el concurso respecto de los cuales, por tanto, no se encuentra



suspendido el plazo de prescripción ( artículo 68.8 LGT y doctrina del Tribunal Supremo, del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y del TEAC).

c) Si un obligado tributario no afectado por el concurso gana la prescripción ante la inacción de la Administración tributaria, esa prescripción ganada aprovechará a los demás obligados tributarios ( artículo 69 LGT) salvo a aquel que se encontrara en situación de concurso ( artículo 68.8 LGT).

En consecuencia, no considera posible sostener que la declaración del concurso del deudor principal interrumpa la prescripción para la declaración de responsabilidad de personas no concursadas.

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 2 de marzo de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 26 de enero de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 14 de marzo de 2023.

La procuradora doña Dalia Lafuente Martínez, en representación de don Camilo , presentó escrito de fecha 22 de febrero de 2023, personándose en los presentes autos, en sustitución de la procuradora doña Ana García Llacer Bort. Por diligencia de ordenación de 24 de febrero de 2023, se la tuvo por personada en sustitución de la procuradora doña Ana García Llacer Bort.

Por providencia de 14 de marzo de 2023, por necesidades del servicio se dejó sin efecto el señalamiento realizado para ese mismo día.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 11 de julio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La delimitación de la controversia jurídica

El debate consiste en determinar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para dirigirse contra un declarado responsable solidario, teniendo en consideración que (i) el acuerdo de inicio del procedimiento de responsabilidad solidaria se le notificó el 2 de mayo de 2016; (ii) que, el ejercicio tributario regularizado al deudor principal se remonta once años atrás -año 2005-; (iii) y que, mientras tanto, se habían producido actos de interrupción de la prescripción, tanto de la liquidación como de la sanción con relación a ese deudor principal quien, incluso, había sido declarado en concurso el 13 de junio de 2014.

La derivación se basó en el artículo 42.1.a) LGT, que prevé que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: "Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción".

Ahora bien, ese planteamiento preliminar encierra, en realidad, varias cuestiones entrelazadas, que necesariamente hemos de considerar a los efectos de dar una respuesta al recurso.

La primera -que el propio auto de Admisión antepone a cualquier otra-, tiene que ver con la determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción frente al responsable solidario.

La segunda -latente en el anterior planteamiento- no se suscita, sin embargo, por el auto de Admisión ni por ninguna de las partes, aunque tiene que ver con la fecha de comienzo de aquel plazo de prescripción. En efecto, no puede pasarse por alto que nos encontramos ante un único acuerdo de responsabilidad tributaria, que deriva -e incluye- tanto la liquidación como la sanción. A estos efectos, si el art. 67.2 LGT prevé que *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 periodo voluntario del deudor principal*, surge un interrogante inicial sobre cuál es el plazo de pago en periodo voluntario al que debe atenderse a los efectos de fijar el *dies a quo* de la prescripción de responsabilidad tributaria ¿El de la liquidación o el de la sanción?

La tercera, comporta el análisis de la posible interrupción de la prescripción *para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios* como consecuencia de la interrupción de la prescripción con relación al deudor principal.

Esta cuestión, a su vez, obliga a acometer un doble análisis.

Por un lado, habrá que determinar si tal incidencia se produce a los efectos de declarar la responsabilidad tributaria o -lo que es distinto- para exigir el pago de la deuda tributaria (y, en su caso, de la sanción) frente a un ya declarado responsable tributario.

Por otro lado, habrá que indagar si cualquier acción realizada por la Administración Tributaria frente al deudor principal puede provocar dicho efecto de interrupción o, limitando tales acciones, únicamente estarían llamadas a provocarlo las actuaciones administrativas de carácter recaudatorio.

La cuarta cuestión, subsidiaria a la respuesta que merezca la anterior, se refiere, más específicamente, a si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago frente a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal.

## **SEGUNDO. - Actuaciones que contextualizan la controversia**

A partir de lo expuesto en el auto de Admisión y en los escritos de las partes de este recurso de casación, relacionaremos los siguientes antecedentes de interés:

### *1.- Actuaciones seguidas frente a Yesos Proyectados Pineda Gandía, S.L. (deudor principal)*

El 13 de febrero de 2009 se le notificó resolución por la que se iniciaba un procedimiento de investigación respecto del impuesto sobre sociedades e IVA, ejercicio 2005, suscribiendo acta en conformidad el 30 de julio de 2009.

El 7 de enero de 2011, se le notificó providencia de apremio de la liquidación, presentando la sociedad una solicitud de fraccionamiento de pago el 21 de enero de 2011.

En la misma fecha en que se firmó el acta, se inició un procedimiento sancionador, con relación a dicha sociedad, que finalizó el 27 de julio de 2009 con imposición de una sanción muy grave, tipificada en el artículo 191.1 LGT, notificada el 24 de agosto de 2009, sanción suspendida con ocasión de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la misma y del posterior recurso contencioso-administrativo, promovido contra la resolución desestimatoria de la citada reclamación.

Iniciado el plazo de prescripción para exigir su pago, el día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago (20 de diciembre 2013), este se interrumpió con la notificación de la correspondiente providencia de apremio el 26 de febrero de 2014.

La sociedad fue declarada en concurso abreviado voluntario por auto de 13 de junio de 2014 del Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Alicante.

### *2.- Actuaciones frente al responsable solidario (don Camilo )*

El 2 de mayo de 2016, se notificó el acuerdo de inicio del procedimiento de responsabilidad solidaria por deudas que provenían de la liquidación y la sanción citadas (IVA 2005), que finalizó mediante resolución de 9 de junio de 2016.

Contra el acuerdo declarativo de responsabilidad se interpuso recurso de reposición cuya resolución desestimatoria, de 16 de septiembre de 2016, fue recurrida ante el TEAR, dando lugar a la resolución de 29 de octubre de 2019, que confirma el acuerdo de derivación, pero estima parcialmente la reclamación en lo que se refiere, exclusivamente, a la procedencia de la reducción de la sanción derivada, en iguales términos que los que se reconocen al deudor principal

## **TERCERO. - La argumentación de la sentencia de instancia**

Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria de 9 de junio de 2016, don Camilo planteó reclamación económico-administrativa, desestimada por acuerdo de 29 de octubre de 2019 del TEAR de la Comunidad Valenciana, objeto del recurso contencioso-administrativo, resuelto por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la cuestión que determinó la admisión del recurso de casación, se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero, cuyo tenor es el siguiente:

"TERCERO. -

Por razones de metodología jurídica y de economía procesal examinaremos prioritariamente el segundo de los motivos de impugnación, relacionado con una posible prescripción de la acción de responsabilidad solidaria dirigida sobre la persona del recurrente.

Traemos el art. 42.1 a) de la LGT, según el cual "serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción".



Por otro lado, el art. 67.2 de la misma Ley prevé que "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 periodo 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".

La distinción entre responsabilidad tributaria solidaria y la subsidiaria que el citado art. 67.2 contempla a efectos del comienzo del transcurso de la prescripción de la acción respectiva resulta coherente con la naturaleza de cada una de ellas y con la doctrina de la actio nata. En esa línea, 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. Así pues, en el caso examinado, dados los hechos infractores que se imputaron a la obligada tributaria principal y dada la naturaleza de la participación del recurrente en tales hechos, no concurrió ningún óbice procedimental o material que ab initio hubiera impedido que la Administración depurara una posible responsabilidad solidaria ex art. 42.1 a) de la LGT mediante el oportuno procedimiento y una vez finalizado el plazo del periodo voluntario que incumbía a la deudora principal.

No resulta aplicable el art. 1974 del Código Civil para sostener que los actos de interrupción de la prescripción que se verificaron respecto de la entidad obligada tributaria principal propician la interrupción asimismo respecto del recurrente por su condición de deudor solidario. **Así se ha entendido en la STS de 19-11-2015 (casación 3727/2014), la cual excluye expresamente dicha posibilidad argumentando que "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 día 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".**

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 2-5-2015 [*debe entenderse 2016*], en esta fecha se había consumado la prescripción de su responsabilidad por 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.

En consecuencia, merece ser acogido el segundo motivo de impugnación, sin que resulte necesario el examen de los restantes motivos para la estimación del presente recurso contencioso-administrativo."

#### **CUARTO. - Los plazos de prescripción y las reglas para su cómputo**

Antes de abordar nuestro análisis, cabe identificar la perspectiva normativa sobre el plazo de prescripción, que constriñe a la Administración para *exigir la obligación de pago a los responsables solidarios*.

El artículo 66 LGT establece un plazo de prescripción de 4 años con relación a -lo que califica como- *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.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."



Nítidamente se observa que no recoge una previsión específica y autónoma con relación a un eventual plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria frente a eventuales responsables tributarios, quizás, ante la circunstancia de que tal posibilidad se activa por una evidente motivación recaudatoria, dirigida, en general, a asegurar el pago de las deudas y sanciones del deudor principal, naturaleza recaudatoria testimoniada por la regulación que, de la responsabilidad tributaria, incorpora la Ley General Tributaria, en la Sección 3.ª *Procedimiento frente a responsables y sucesores*, del capítulo V *Actuaciones y procedimiento de recaudación*.

Siguiendo esa sistemática, el apartado primero del artículo 67 LGT se encarga de aclarar el cómputo de dichos plazos de prescripción, poniendo de manifiesto una serie de reglas, que las dos versiones que han jalonado la vida del precepto (este apartado fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre para incorporar una previsión sobre los tributos de cobro periódico por recibo) proceden a exponer, correlativamente, a los cuatro plazos de prescripción, descritos en el artículo 66 LGT.

Pues bien, en ese apartado primero asoma ya una tímida referencia a un plazo de prescripción relacionado con los responsables tributarios, dado que la regla para el caso b) -es decir, respecto del plazo de prescripción de 4 años para exigir el pago de las deudas tributarias- se computará "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."

Y es, precisamente, ese apartado 2 del art. 67 LGT el que viene a alterar la sistemática descrita entre los cuatro plazos de prescripción y, correlativamente, los cuatro momentos en los que los mismos se inician, al incorporar una previsión autónoma que, aun dependiente del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias -de ahí el *sin perjuicio*- el legislador viene a reconocerle una clara sustantividad.

Así, en la versión original de 2003:

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

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

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."

Tras la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, "BOE" núm. 261, de 30 de octubre, la redacción del apartado 2 pasa a ser la siguiente (vigente en la actualidad):

"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."

Las diferencias entre ambas versiones se evidencian en sus respectivos párrafos centrales, toda vez que su redacción inicial contempla el momento de inicio del plazo cuando ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad con relación a los responsables solidarios del apartado 2 del artículo 42 LGT.

Sin embargo, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, prevé la excepción con relación a todos los responsables solidarios sin distinción (y no solo a los del apartado 2 artículo 42 LGT) introduciendo, además, la matización de que el plazo de prescripción se computará a partir del momento en que los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad hubieran tenido lugar siempre que se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, es decir, al momento de la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

Pero, más allá de estas diferencias -que, en nuestra opinión, y conforme a lo que más adelante se dirá, carecen de virtualidad sobre el presente caso- lo importante es que la sistemática del artículo 67 LGT



refleja una determinada opción legislativa, cuya coherencia debe preservar el intérprete jurídico en todo caso, comenzando por este Tribunal Supremo.

De este modo, se observa que cuando el art. 67.2 LGT alude al *plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios* no se está refiriendo a un eventual plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria. En efecto, como hemos dicho, no se infiere su existencia de forma autónoma, más allá de los plazos generales de prescripción del art 66 LGT, que también lo delimitan, en particular, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias [ artículo 66. b) LGT].

De este modo, la mención autónoma del plazo de prescripción, proclamado en el apartado 2 del art 67 LGT, como explicita su propia literalidad, únicamente opera *para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios*, cuya condición deriva del acto declarativo de derivación de responsabilidad tributaria, circunstancia que debe tenerse en consideración a todos los efectos.

Y, desde luego, no se puede obviar a los efectos que aquí nos ocupan, esto es, para determinar si la interrupción de la prescripción que se encontraba ganando el deudor principal se proyecta sobre el plazo de prescripción *para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios*.

Fuera del marco normativo descrito ha de quedar, por evidentes razones temporales, la modificación introducida en el art 175 LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, normativa ésta que, por lo demás y como se infiere de lo expuesto, no incidió sobre los anteriores preceptos, reguladores de los plazos de prescripción y de su interrupción.

#### **QUINTO. - En particular, el dies a quo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios**

Como hemos apuntado, el auto de Admisión presenta la primera cuestión de esta forma: determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la fecha de la última actuación realizada con el obligado principal, siempre que no se hubiera producido la prescripción respecto de este.

Pues bien, en un principio, la respuesta a desde cuándo se ha de contar el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios viene dada por el primer párrafo del art 67.2 LGT que, tanto en su versión original como en su versión vigente (introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), referencia dicho momento en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

En efecto, el artículo 67.2 LGT establece lo siguiente:

"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 periodo 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."

Sin embargo, como ya hemos anticipado, la determinación del dies a quo del plazo de prescripción del responsable solidario requiere, a su vez, y por lo que al presente caso se refiere, despejar algunas cuestiones adicionales.

En efecto, dado que el acuerdo de derivación comprende la liquidación y la sanción que comportaron actuaciones distintas frente al deudor principal -acuerdos diferenciados, periodos voluntarios de pago distintos o, en fin, distintas providencias de apremio- cabe suscitar la interpretación del art. 67.2, confrontado a esta específica circunstancia.

- Por lo que se refiere a la liquidación, de la resolución del TEAR no se deduce el día siguiente a la finalización del plazo del pago en periodo voluntario del deudor principal, si bien se limita a indicar que la "notificación de la liquidación por concepto Impuesto sobre el Valor Añadido 2005 se produjo el 30/07/2009. Iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la misma al día siguiente [aquí no dice cual esa fecha concreta] al de



la finalización del periodo voluntario de pago, este se interrumpió con la notificación de la correspondiente providencia de apremio en fecha 07/01/2011."

En cualquier caso, teniendo en consideración que la liquidación se notificó el 30 de julio de 2009, a tenor del artículo 62.2 b) LGT, el periodo voluntario de pago debió expirar el día 5 de septiembre de 2009 (que, como era sábado, debe desplazarse al inmediato hábil siguiente, por lo tanto, el 7 de septiembre de 2009), fecha esta que debería operar como referencia, al no constar que, contra dicha liquidación se interpusieran recursos o reclamaciones económico-administrativas ni que se hubiera suspendido la obligación de pago, en cuyo caso, el fin de pago del periodo voluntario no expiraría hasta el alzamiento de la suspensión, a diferencia de lo que, precisamente, ocurrió con relación a la imposición de la sanción, como vamos a ver a continuación.

- Por lo que se refiere a la sanción, el día siguiente del plazo del pago en periodo voluntario aparece claramente referido en la resolución del TEAR:

"Respecto de la sanción por idéntico concepto, esta se notificó el 24 de agosto de 2009 y estuvo suspendida con ocasión de la interposición de la reclamación económico-administrativa nº NUM002 interpuesta contra la misma y el posterior recurso contencioso-administrativo promovido contra la resolución desestimatoria de la citada reclamación ( artículos 212.3, 233.1 y 233.8 de la LGT). Iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la misma al día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago (20/12/2013), este se interrumpió con la notificación de la correspondiente providencia de apremio en fecha 26/02/2014."

Por tanto, a la vista del art. 67.2 LGT, la disyuntiva que cabría esbozar es la de si, a los efectos de la prescripción de la derivación de responsabilidad tributaria, debe estarse al final del plazo voluntario de pago de la liquidación (7 de septiembre de 2009) o al final de plazo voluntario de pago de la sanción (20 de diciembre de 2013).

El planteamiento no es baladí toda vez que, haciendo abstracción de que los actos de interrupción de la prescripción frente al deudor principal proyecten o no su eficacia también a los efectos del plazo de prescripción frente al declarado responsable -a lo que daremos respuesta más adelante-, cabe constatar que si tomamos como referencia el 7 de septiembre de 2009, es obvio que transcurrieron más de 4 años hasta que el 2 de mayo de 2016 se produjo la notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. En cambio, si partimos del 20 de diciembre de 2013, esos 4 años no habían transcurrido.

En nuestra opinión, en la medida que la sanción se encuentra condicionada a la liquidación, consideramos que, en casos como el que nos ocupa, 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.

Además, no puede obviarse que, a tenor del apartado cuatro del art. 41 LGT, *la responsabilidad no alcanzará a las sanciones*, salvo las excepciones establecidas en la propia LGT o en otras leyes, por lo que, aun en casos como el que nos ocupa -en el que se ha derivado liquidación y sanción-, carecería de justificación que sea precisamente esta última, es decir, la excepción a la regla, la llamada a regir el cómputo de inicio del plazo de prescripción de la responsabilidad tributaria.

Por tanto, debe estarse al fin del período voluntario de pago de esa liquidación que, conforme a lo expresado, hemos fijado en fecha el 7 de septiembre de 2009.

A esta conclusión no se opone la naturaleza sancionadora de los supuestos del artículo 42.1 a) LGT, como tampoco se opone la circunstancia de que, en el presente caso, la mayor parte de la cantidad reclamada a través del acuerdo de derivación correspondiera a la sanción (103.257,45 €), limitándose el alcance de la derivación, por lo que a la liquidación se refiere, al importe de 15.359,92 €.

En efecto, la naturaleza sancionadora del art. 42.1 a) LGT es de la propia responsabilidad tributaria, esto es, se predica de aquel que haya sido causante o colaborador activo en la realización de una infracción tributaria.

En cambio, en los casos del art. 42.1 LGT, es evidente que el legislador referencia el plazo de prescripción para dirigirse contra dicho responsable tributario frente a acontecimientos que tienen que ver con el deudor principal, de ahí que sitúe el inicio del plazo de prescripción (primer párrafo del artículo 67.2 LGT) en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

Teniendo en consideración lo que se acaba de exponer, esto es, que el inicio del plazo de prescripción frente al responsable tributario se inicia al día siguiente del fin del período voluntario de pago de la liquidación (el 7 de septiembre de 2009), la sentencia recurrida en casación no se atiene a dicho momento ni tampoco toma como referencia el final del periodo voluntario de pago de la sanción sino que se refiere, directamente, al año 2006, año en el que -entiende- *ocurrieron los hechos infractores por los que se impusieron las multas a recaudar*.

Concretamente, la sentencia de Valencia expresa lo siguiente:



"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 2-5-2015 [*debe entenderse 2016*], en esta fecha se había consumado la prescripción de su responsabilidad por 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."

En otras palabras, la sentencia impugnada parece referirse al momento en el que la declarada responsable -aquí recurrente- *causó o colaboró activamente* en la realización de la infracción tributaria, expresiones que se siguen de la propia dicción del artículo 42.1.a) LGT.

Podría pensarse que tal razonamiento quedaría amparado por el segundo de los párrafos del artículo 67.2 LGT al que anteriormente nos hemos referido.

Sin embargo, no ocurre así.

En efecto, teniendo en consideración la redacción original de ese párrafo, dado que nos estamos refiriendo al año 2006 -y, por tanto, no había entrado en vigor la aludida modificación de 2012-, resulta evidente que la conclusión a la que llega la sentencia no se sostiene por cuanto la posibilidad de estar al momento en que ocurran los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad se limitaba exclusivamente a los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 LGT, supuestos ajenos a este caso.

Pero es que tampoco cabe avalar la interpretación de la Sala de Valencia si partimos de la redacción vigente (introducida en el año 2012) pues, por lo que se refiere al segundo de los párrafos del artículo 67.2 LGT, amplía el elenco a todos los responsables solidarios (ya no son solo a los del apartado 2 del artículo 42 LGT) y, ateniéndose a la circunstancia de que los hechos que constituyan el presupuesto de su responsabilidad se *produzcan con posterioridad* al momento al que se refiere el primero de los párrafos -esto es, el del día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal-, desplaza el inicio del plazo de prescripción frente al responsable tributario al momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Pues bien, considerando que el final de los respectivos periodos voluntarios de pago fueron el 7 de septiembre de 2009 (para la liquidación) y el 20 de diciembre de 2013 (para la sanción), aun considerando que los hechos que hubieran dado lugar a la responsabilidad tributaria derivada se hubiesen producido en el año 2006, en ningún caso se trataría de una fecha posterior -que es lo que exige el precepto para verificar dicho desplazamiento- a las anteriores y expresadas magnitudes temporales (2009 y 2013).

En consecuencia, dado que los hechos que constituyeron el presupuesto de la responsabilidad a los que alude la sentencia se produjeron con anterioridad al momento del vencimiento del plazo voluntario de pago de la liquidación, la interpretación de la sentencia de instancia no se sostiene.

Un último matiz, para eliminar cualquier atisbo de confusión: todo lo expuesto es ajeno a una circunstancia evidente y que no es otra que la relativa a que para declarar responsable en este caso al recurrente [recordemos, con fundamento en el art. 41.1.a) LGT], necesariamente debe existir sanción, circunstancia que puede incidir en el plazo para declarar su responsabilidad, dado que opera de presupuesto de la misma, pero que resulta ajena al plazo para exigir el pago frente a ese responsable, ya declarado.

Recapitulando, la circunstancia de que transcurrieron más de 4 años desde el final del plazo voluntario de pago de la liquidación (7 de septiembre de 2009) hasta la notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria (2 de mayo de 2016) nos conduce directamente a analizar una eventual interrupción de dicho plazo como consecuencia de la interrupción del plazo de prescripción de la liquidación con relación al deudor principal.

#### **SEXTO. - La interrupción del plazo de prescripción frente a los responsables solidarios**

Conforme a todo lo expuesto, se constata que también transcurrieron 4 años desde el final del plazo voluntario de pago de la liquidación (7 de septiembre de 2009) hasta el momento en el que la sociedad (obligada tributaria principal) fue declarada en concurso abreviado voluntario por auto de 13 de junio de 2014 del Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Alicante.

En consecuencia, únicamente sería posible responder al planteamiento que, subsidiariamente, formula el auto de Admisión -si el plazo de prescripción para exigir el pago a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal- para el caso de que, previamente, dicho plazo de prescripción hubiera quedado interrumpido por actuaciones llevadas a cabo también contra el deudor principal, toda vez que, como decimos, el vano temporal entre el final del plazo voluntario de pago de la liquidación (7 de septiembre de 2009) y la declaración del concurso (13 de junio de 2014) supera los 4 años.



Abordaremos a continuación la cuestión relativa a si la interrupción de la prescripción con relación al deudor principal produce efectos respecto del responsable tributario solidario.

1.- Ante todo, ya hemos clarificado que, cuando el artículo 67.2 LGT se refiere al plazo de prescripción *para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios* está aludiendo exclusivamente a hacer efectiva la deuda y/o sanción, derivadas frente a un responsable tributario ya declarado; no se está refiriendo a un eventual plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria de una persona física o jurídica, distinta del deudor principal.

Esa conclusión se infiere de lo anteriormente argumentado y también de nuestra sentencia 1308/2022, de 14 de octubre de 2022, rca, 6321/2020, ECLI:ES:TS:2022:3819, reiterada en la más reciente 1022/2023 de 18 de julio, rec. 6669/2021, ECLI:ES:TS:2023:3311.

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.

2.- 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.

3.- Sin embargo, solo van a provocar dicho efecto de interrupción aquellas actuaciones animadas por una finalidad concreta, la de exigir el pago de la deuda sin que, evidentemente, determinen tal efecto las dirigidas a la liquidación de la deuda. En efecto, si el procedimiento de derivación de responsabilidad tiene una naturaleza recaudatoria y, por tanto, íntimamente ligada al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas [ art. 66 b) LGT], únicamente la interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas frente al obligado principal podría producir, eventualmente, la interrupción del derecho de la Administración para dirigirse frente al responsable.

A estos efectos debe tenerse en consideración el apartado 7 del art. 68 LGT, aplicable *ratione temporis*:

"[...] 7. 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 corresponde, 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 sólo afectará a la deuda a la que se refiera."

Esta redacción se ha mantenido hasta la actualidad si bien, como consecuencia de la modificación introducida por Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, el apartado 7 del art. 68 LGT pasó a reenumerarse como apartado 8.

Por su parte, la citada Ley 7/2012, de 29 de octubre, incorporó un último párrafo al referido apartado 8:

"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."

Sin perjuicio de que el añadido pudiera parecer superfluo, toda vez que, en cierta medida, supone una especificación de la regla de que la interrupción del plazo de prescripción para un obligado tributario se *extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables* lo que, por ende, comporta el mismo efecto entre *sujetos solidariamente obligados al pago*, esa modificación permite enfatizar una premisa -y sus consecuencias- que, anteriormente, ya hemos expuesto.

En efecto, su lectura permite reparar, de nuevo, en la naturaleza recaudatoria de la institución de la responsabilidad tributaria y, como consecuencia, cabe afirmar que la interrupción de la prescripción para exigir el pago al responsable tributario únicamente podría producirse, eventualmente, a través de la interrupción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias frente al obligado principal, tal y como resultaría del artículo 66 b) LGT con relación al artículo 67.1 LGT.

Además, la autonomía del plazo de prescripción para dirigirse contra los responsables tributarios no obsta a que dicho plazo se contextualice con relación a la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda



tributaria, lo que corrobora el propio art. 68.1.b) LGT, cuando reconoce la interrupción de su prescripción por cualquier acción de la Administración, *dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria*.

4.- Sobre toda esta materia se observa, sin embargo, cierta confusión, propiciada principalmente por lecturas equívocas de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, rec. 3727/2014, como evidencia la sentencia de la Sala de Valencia e, incluso, algunos pronunciamientos de esta Sala Tercera, al reproducir pasajes de aquella sentencia de 2015 que no se corresponden realmente con la verdadera doctrina contenida en la misma.

Dado que esta circunstancia se plantea, explícitamente, en el escrito de interposición del presente recurso y constatamos que, lamentablemente, no nos encontramos ante un episodio aislado, estimamos necesario clarificar esta cuestión, distinguiendo entre lo que denominaremos *jurisprudencia anterior* y la *nueva jurisprudencia* emanada de nuestras sentencias 1308/2022, de 14 de octubre de 2022, rca, 6321/2020; y 1022/2023 de 18 de julio, rec. 6669/2021.

5.- La Sala de Valencia niega que se pueda producir la interrupción del plazo de prescripción para derivar responsabilidad tributaria por actos realizados frente al deudor principal, invocando la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, rec. 3727/2014, la cual, en palabras de la sentencia recurrida, "excluye expresamente dicha posibilidad."

No es correcta la perspectiva que ofrecen los jueces de instancia de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, lance que nos permitirá constatar que los postulados de la que hemos denominado como *jurisprudencia anterior* han quedado ampliamente superados.

6.- De entrada, la referida sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, en modo alguno excluye que la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal determina también la interrupción respecto del responsable solidario. Lejos de excluirla, la afirma.

Apunta con razón el abogado del Estado, que la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, rec. 3727/2014, contiene una doctrina distinta de la enunciada y asumida por el TSJ de Valencia, de manera que rectamente entendida, atribuye eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad tributaria a los actos que la interrumpen respecto de otro obligado tributario, en particular, respecto del deudor principal, en línea con una previa jurisprudencia, desplegada en el mismo sentido.

En efecto, el párrafo de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, rec. 3727/2014, transcrito por la sentencia de Valencia ("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") no se corresponde con la doctrina que, más adelante, despliega la referida sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, que arriba a unas conclusiones muy diferentes:

"2. La primera cuestión que se plantea en el presente recurso es la relativa a la prescripción del derecho de la Administración para declarar la responsabilidad solidaria. Y en este punto hay que admitir que, como dice la sentencia recurrida, el cómputo de la prescripción no se puede realizar de igual manera que respecto del obligado principal. Cuando se habla de derivación de responsabilidad solidaria (como en este caso), nos referimos a los concretos supuestos previstos en la Ley que exigen que se produzca un determinado comportamiento, y una vez que se acredita la concurrencia del supuesto de hecho que genera la responsabilidad solidaria es cuando procede a computarse el plazo prescriptivo. No estamos ante una solidaridad de deudores desde el momento inicial, lo que se produce es la solidaridad en el pago de la deuda cuando conforme al artículo 38.1 Ley 230/1963 se colabore o se sea causante de la infracción tributaria, y además puede ser declarada esa responsabilidad solidaria en cualquier momento, incluso con posterioridad a la liquidación, al comprobarse la concurrencia del supuesto de hecho para declararla.

[...]

Así pues, el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la "actio nata" y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo. La prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que



finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 66 y ss. de la LGT, pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo y por tanto el primer obligado al pago. Existen pues, dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados periodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 68 de la LGT.

[...]

Por lo demás, conviene recordar que esta Sala, en sentencia de 22 de septiembre de 2002 (casa. 7602/1997) ya entendió que cuando se trata de sujetos pasivos solidarios las actuaciones administrativas realizadas, como dispone el artículo 66.1, a) y b) de la Ley General Tributaria, con conocimiento formal del... sujeto pasivo, así como la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, a instancia del mismo, tienen, respectivamente, virtualidad interruptiva respecto de todos los demás sujetos pasivos.

Esta conclusión deriva de lo dispuesto en el artículo 1974 del Código Civil aplicable supletoriamente según preceptúa el artículo 9, apartado 2, de la Ley General Tributaria, toda vez que esta ley no contiene al regular la prescripción de las obligaciones tributarias, norma alguna sobre las obligaciones solidarias.

[...]

Debe indicarse que la responsabilidad existe por la realización de ciertos actos en cierto momento y no porque la Administración la declare (que, efectivamente, lo que hace es declararla, pues no crea nada que exista ya).

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

Si para que exista posibilidad de interrupción de la prescripción respecto del responsable fuese preciso que previamente hubiese sido declarada la responsabilidad (que es la tesis que parece defender el recurrente), con esa declaración de responsabilidad ya se habría interrumpido la prescripción para el responsable, por lo que las actuaciones respecto de los demás obligados (incluido el deudor principal) nunca tendrían virtualidad interruptiva (en contra de los artículos que la establecen) ya que, antes de la declaración de responsabilidad no actuarían tales actos interruptivos dirigidos a los demás obligados (según sostiene la demanda), y después de la declaración de responsabilidad tales actos son intrascendentes a efectos de interrumpir la prescripción del responsable pues ésta ya está interrumpida por la propia declaración de responsabilidad."

7.- En cualquier caso, la sentencia de 2015 no es una sentencia aislada toda vez que, en parecido sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2016, rec.1312/2015, ECLI:ES:TS:2016:2958, establece que "de acuerdo con los artículos 67.2 y 68.7 de la Ley 58/2003, la prescripción de un responsable solidario queda interrumpida por los actos que la interrumpen respecto del obligado principal."

Encontramos otros ejemplos de la *jurisprudencia anterior*, que no consideran necesaria la comunicación a los responsables de los actos desarrollados por o frente al deudor principal, tal y como muestra, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014, rec. cas. 432/2012, ECLI:ES:TS:2014:2307, interpretando el art. 68.8 LGT:

"Desde ninguna perspectiva puede darse la razón a la recurrente. Aun cuando no se considere aplicable la Ley de 2003, la de 1963 ofrece el mismo desenlace. 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. Así se deducía, además, del régimen general del artículo 37.1 de la citada Ley de 1963, que habilitaba a declarar la responsabilidad, subsidiaria o solidaria, de otras personas distintas del sujeto pasivo y, tratándose de los responsables solidarios, del artículo 1974 del Código civil, conforme al que la interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores. Por ello, la inexistencia en la Ley de 1963 de una previsión específica como la del artículo 68.7 de la Ley de 2003, no impedía llegar al desenlace que hoy se contiene expresamente es este precepto.

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 puedan ser éstos, y aún conocidos bien pudiera darse el caso de que nunca fueran llamados al pago de esa deuda tributaria."

8.- Como decimos, los postulados de aquella *jurisprudencia anterior* quedaron superados por nuestras sentencias 1308/2022, de 14 de octubre de 2022, rca, 6321/2020; y 1022/2023 de 18 de julio, rec. 6669/2021, estableciendo, la más reciente, esta doctrina:

"1.- 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 o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, salvo en aquellos casos en que la interrupción -es de reiterar, conforme al propio auto, de la facultad para exigir el pago- se dirija a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de *obligado tributario* ni de *responsable o responsabilidad* ( art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del art. 66, a) y b) LGT).

2.- 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 para 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 diferencias en uno y otro caso, de suerte que el carácter interruptivo de actuaciones recaudatorias solo es apto y eficaz para la exigencia del cobro al responsable de una deuda ya derivada."

Tales soluciones se arbitran sobre la base de la siguiente argumentación:

"[...] Pese a que la responsabilidad de cualquier clase, entre ellas la del art. 42.2.a) LGT, aquí concernido, surge de la ley, que tipifica el hecho que ha de producirse para que surja la responsabilidad, sea solidaria o subsidiaria, la ley obliga también a que ésta sea formalmente declarada. **Hasta tanto no se produzca esa declaración formal, no nace la responsabilidad**, de modo que podría prescribir el derecho a establecerla si no se efectúa en el plazo legal.

- Así, el artículo 66 LGT, sobre plazos de prescripción, dispone:

"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".

Se trata de dos facultades cualitativamente distintas, diferenciadas en la Ley, que prescriben con arreglo al cómputo que efectúa el art. 67 LGT, que contiene una previsión especial en materia de responsabilidad y, dentro de ella, otra más específica para la del art. 42.2.a) LGT.

3.- A tal efecto, debemos recordar que el artículo 35.5 LGT señala que "Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley".

Es precisamente este artículo 41.5 LGT el que dispone:

"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...".

4.- El art. 68 LGT se refiere a la interrupción de los plazos de prescripción. En él se diferencia la interrupción según nos estemos refiriendo a la modalidad del art. 66.a) o a la del art. 66.b) LGT, como ya hemos visto más arriba. Esto es, la regulación del art. 68 mantiene la dualidad de modalidades prescriptivas.

Ha de notarse que en sus apartado 1, letras a) y b) se regulan los actos que interrumpen -en cada caso- la prescripción de una u otra acción (que la LGT denomina *derecho*).

Debemos interpretar, por tanto, el art. 68 sobre la base de que **hay una correlación, a tenor de este artículo, entre la facultad para declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable**, porque los hechos interruptivos, según la ley, son distintos en uno y otro caso, homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida.

Para la interrupción de la facultad para declarar la responsabilidad por derivación, art. 42.2.a) LGT -que es de lo que se trata aquí, en que el *dies ad quem* es el de declaración de tal responsabilidad, el 16 de marzo de 2016-, en el presente caso se trata de determinar si son interruptivos los actos que el Abogado del Estado invoca como tales, sin identificarlos con el debido detalle:

"[...] 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...".

Ninguno de los actos que se dicen interruptivos de la acción para declarar la derivación está comprendido en este apartado, pues los actos que se reivindican son de entidad y naturaleza meramente recaudatoria.

No estaría en juego, además, la interposición de reclamaciones o recursos -causa interruptiva común de los apartados 1 y 2-, porque no hacen al caso.

5.- Ahora bien, tanto la pregunta formulada en el auto de admisión como la índole de las cosas, nos lleva a considerar que el ámbito en el que nos movemos es el previamente definido en el art. 681.b) LGT, conforme al cual:

"[...] El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66.1 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...*".

6.- En ambos casos -apartados a) y b)- **los actos interruptivos requieren, conforme a la ley, el conocimiento formal del obligado tributario, categoría en que se incluyen los responsables ya declarados** como tales.

- Aquí no hay, ni se discute, que los actos que se dicen interruptivos se han efectuado *sin conocimiento formal del obligado tributario*, porque:

- La Sra. [...] no ha sido notificada ni llamada al procedimiento seguido frente al deudor principal ni al responsable solidario de primer grado.

- La Sra. [...] no tenía, hasta que se declaró su responsabilidad solidaria el 16 de marzo de 2016, en que se le notificó el acuerdo de responsabilidad, la condición de obligado tributario, precisamente porque ésta requiere su declaración en un procedimiento contradictorio.

- 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.

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

"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 corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás".

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.**



9.- De no ser interpretado el precepto de este modo, perfectamente acomodado a la interpretación meramente gramatical -así como a la lógica, sistemática y teleológica - de las normas examinadas ( art. 68,7, en relación con los aparatos 68.1 y 2, ambos a su vez derivados del art. 66.a) y b) LGT) la prescripción estaría en manos de la Administración jugar a placer con el plazo de prescripción, incluso con de su inactividad, pues bastaría con efectuar actos interruptivos del cobro de la deuda al deudor principal -o al responsable de primer grado-, para que la *declaración de derivación al responsable quedara pospuesta sine die, a veces durante muchos años*, lo que carece de sentido en una institución cuya finalidad es, precisamente, la de reforzar la garantía del pago de la deuda, en el ámbito irrenunciable de la seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), que se ve notablemente perturbada con tal exégesis, en tanto posterga indefinidamente una eventual declaración de responsabilidad, aun cuando ya se pudo establecer.

No tiene sentido dejar pasar el tiempo sin declarar la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT cuando se poseen inequívocamente datos concluyentes para declararla -en virtud de la llamada *actio nata*- y tratar al mismo tiempo de obtener beneficio de una posible interrupción basada en actos que no guardan relación con aquella -ya que no tienden a esclarecer la causa legal para declarar la responsabilidad, sino a percibir la deuda principal, actos desconectados de esta finalidad-. Así lo distinguen, ya lo dijimos, los apartados a) y b) del art. 68.1 LGT.

Además, **tanto uno como otro precepto exigen el conocimiento formal del obligado tributario**, lo que no se ha producido aquí por el doble motivo ya expuesto: la Sra. Magdalena solo podía ser tenida por obligada tributaria a partir de su declaración como tal, no antes; y los supuestos actos interruptivos, de los que el AE da una información poco significativa acerca de su contenido y destinatario, se llevaron a cabo sin conocimiento de dicha interesada ( arts. 4 y 8 Ley 39/2015).

[...]"

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.

De todas formas -conviene subrayarlo-, estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria que, evidentemente, no requiere declaración de fallido y que, como sugiere la sentencia impugnada, dibuja un escenario en el que la Administración puede dirigirse -alternativamente- frente al deudor principal o frente a responsables solidarios, como el declarado responsable por la vía del artículo 42.1 a LGT.

**SÉPTIMO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**



De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

*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 período voluntario del deudor principal. A los efectos de dicho cómputo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en período voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación.*

*Las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad.*

A la vista de la anterior doctrina, tomando como referencia el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario de la liquidación del deudor principal (que, como hemos dicho, es el 7 de septiembre de 2009), se constata que desde esta última fecha había transcurrido ya el plazo de 4 años para exigir la obligación de pago a la responsable solidaria, por cuanto la comunicación a la misma de inicio del procedimiento de responsabilidad tributaria se produjo el 2 de mayo de 2016.

Por otra parte, siguiendo la doctrina expuesta, no resulta posible admitir ningún efecto interruptivo de las actuaciones realizadas frente al obligado principal Yesos Proyectados Pineda Gandía SL, antes de que se hubiera declarado la responsabilidad tributaria del recurrente, lo que acaeció mediante resolución de 9 de junio de 2016.

A la vista de lo expuesto, no procede dar respuesta a la cuestión, subsidiaria, relativa a si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago frente a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal, dado que (i) también transcurrieron 4 años entre el final del plazo voluntario de pago de la liquidación (7 de septiembre de 2009) y la declaración del concurso (13 de junio de 2014) (ii) sin que, además, las eventuales actuaciones seguidas contra el obligado principal pudieran haber interrumpido el plazo de prescripción porque, en todo caso, habrían sido realizadas con anterioridad a la propia declaración de responsabilidad tributaria solidaria (9 de junio de 2016).

Por tanto, dado que de la sentencia de instancia -pese a que su argumentación no coincide con la doctrina que se acaba de proclamar-, se infiere la prescripción *para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios*, el recurso de casación debe ser desestimado.

#### **OCTAVO. - Costas**

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Séptimo.
- 2.- Desestimar el recurso de casación **2851/2021**, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 2049/2020 de 16 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 20/2020.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.