

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ059970

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de septiembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 1302/2015

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Supuestos específicos. Responsables de la deuda tributaria y bienes afectos. *Inicio del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable solidario del art. 42.2 a) Ley 58/2003 (LGT).* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El «*dies a quo*» del plazo de prescripción de la acción de declaración de responsabilidad ha de computarse desde el día en que esta acción pueda ejercitarse que, como regla general, será desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. No obstante, puede ocurrir que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al vencimiento del plazo de pago en voluntaria del deudor principal, en cuyo caso el «*dies a quo*» comenzará a computarse desde el momento en que acaezcan los hechos, ya que en este caso no se habrían producido a la fecha del vencimiento del pago del deudor principal los supuestos de hecho que fundamentan la exigencia de la responsabilidad; esto es, el nacimiento de la obligación del responsable en virtud del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) sólo puede producirse en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad. *Extensión de la interrupción de las actuaciones frente al deudor principal al responsable.* Deben considerarse actuaciones interruptivas de la prescripción las dirigidas frente al obligado tributario cuyo patrimonio se pretende proteger a través de las actuaciones tipificadas en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), en la medida en que éste es el deudor principal del declarado responsable. Dicho de otro modo, sí interrumpen la prescripción de la acción de declaración de la responsabilidad solidaria dictada al amparo de lo supuesto en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), las actuaciones dirigidas contra el obligado a cuyo favor se incurre en el presupuesto de hecho de tal responsabilidad, que es precisamente, en relación con tal responsable, su deudor principal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 67 y 68.
Código Civil, art. 1.969.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique nº 17, 28071-Madrid, contra resolución de 30 de abril de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 14/1355/2012, deducida frente a acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 9 de mayo de 2008 el Coordinador de la Unidad Regional de Recaudación de la Delegación de la AEAT de Córdoba dictó acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria al amparo de lo dispuesto en los artículos 43.1. letras a) y b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el que se declaraba a D^a M, en calidad de administradora, responsable subsidiaria de las deudas de la entidad DYD S.L., con un alcance global de 36.640, 90 €, por deudas correspondientes a los conceptos de IVA, ejercicios 2002 y 2003, retenciones IRPF ejercicio 2003, y las sanciones correspondientes.

2. El acuerdo fue notificado el 3 de junio 2008 sin que se realizase el pago en el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.

3. Tras el impago de las deudas, con fecha 19 de julio de 2011, el órgano de recaudación inició procedimiento de declaración de responsabilidad solidario frente a D. A, cónyuge de la deudora, por considerar

que había colaborado en la ocultación de la finca registral 8948 inscrita en el Registro de la Propiedad de Posadas. Con fecha 20.04.2009 se solicita valoración de dicha finca a Tasaciones Hipotecarias S.A. que fija la valoración neta del inmueble a la fecha de la adjudicación a D. A, considerando la carga hipotecaria existente en ese momento en 219.254,85 €.

4. De las actuaciones de investigación seguidas por los órganos de recaudación se confirma que con **fecha 5 de julio de 2007** se había otorgado escritura de disolución de la comunidad de gananciales entre los cónyuges adjudicándose al cónyuge de la deudora la finca señalada en pago de sus derechos estipulando como precio 122.000 €.

5. Consta que con **fecha 4 de junio de 2007**, se había practicado requerimiento para la designación de bienes por parte de la entidad deudora a D^a M en calidad de administradora.

6. Se dicta acuerdo de fecha 31 de enero de 2012 por el que se declara a D. A responsable solidario del pago de la deuda en virtud de lo establecido en el artículo 42.2.a) LGT, por la colaboración en la ocultación de la finca urbana descrita con el fin de impedir su traba. Este acuerdo se notifica el 2.02.2012.

7. Contra este acuerdo D.A interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR) solicitando su anulación y alegando, entre otros motivos, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a declarar la responsabilidad solidaria de acuerdo a lo previsto en el artículo 67.2 de la Ley General Tributaria.

8. El TEAR dicta resolución de 30 de abril de 2014 declarando lo siguiente, en lo que aquí interesa:

“TERCERO. El interesado opone, y es cuestión que procede examinar prioritariamente, que concurre prescripción de la acción de la Administración para declararle responsable solidario vista la fecha en que se verificó la transmisión en que se sustenta el acuerdo impugnado (5 de julio de 2007) y visto lo que se establece en el art. 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que en su redacción aplicable a la fecha en que se dictó dicho acuerdo establece, tras disponer 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 período voluntario del deudor principal” que “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.”

En el presente caso, consta que el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria del que trae causa el acuerdo aquí impugnado se inició mediante acuerdo dictado en 19 de julio de 2011, no constando en el expediente (que ninguna documentación contiene más allá del acuerdo derivatorio y del escrito de alegaciones previo al mismo) la fecha en que dicho acuerdo, sobre cuya base formuló alegaciones el reclamante en 8 de agosto siguiente, se notificó al interesado, resultando en cualquier caso que dicho procedimiento se inició cuando habían transcurrido ya más de cuatro años desde que se produjeron los hechos que constituyen su presupuesto.

En el acuerdo impugnado, la Administración sostiene en el respecto de esta cuestión que, dado el presupuesto que origina la responsabilidad, “que se origina normalmente en fase de ejecución sobre el crédito del deudor principal, es decir una vez vencido ya el plazo voluntario de pago otorgado a éste”, en estos casos, “de acuerdo igualmente con el principio de actio nata, hasta que no se produzca las conductas que generan la responsabilidad no es posible que la Administración se dirija contra el responsable”, no obstante lo cual, “si las conductas señaladas se produjeran con anterioridad a que se hubiere terminado el plazo voluntario del deudor principal, como ocurre en este caso, el plazo de prescripción del derecho a exigir el cobro frente al responsable solidario se regiría por las normas generales.”

CUARTO. *El art. 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha sido objeto de nueva redacción dada 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, que manteniendo el primero de sus párrafos, modifica el segundo de ellos para disponer: “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.” Modificación que la misma Ley, en su Exposición de Motivos, justificó señalando que “Se mejora la redacción de la norma en la determinación del dies a quo del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concurre con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal.” La nueva redacción del precepto, que entró en vigor en 31 de octubre de 2012, no es sin embargo aplicable al presente caso, que ha de examinarse a la luz de la anterior redacción del artículo, que, contra lo que sostiene la Administración en el acuerdo aquí impugnado, no habilita (como sí hace la Ley en su nueva redacción) para que en un mismo supuesto de responsabilidad solidaria puedan concurrir dos momentos distintos de inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción tendente a su declaración según que el “hecho habilitante” para la responsabilidad concurre antes o después de la fecha de finalización del período voluntario de pago del deudor*

principal, sino que viene a establecer, para el supuesto específico de responsabilidad contemplado en el art. 42.2 de la Ley, un régimen de prescripción distinto del general establecido para los demás supuestos de responsabilidad solidaria, lo que conduce, en el presente caso, a la inevitable apreciación de que cuando se inició el procedimiento del que trae causa el acuerdo aquí impugnado, el derecho de la Administración para exigir la obligación de pago al interesado como responsable solidario había prescrito ya, lo que determina que el acuerdo aquí impugnado deba ser, al margen de cualquier otra consideración, íntegramente anulado.

Segundo:

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

Es preciso determinar, en primer término, si la antigua y la nueva redacción del artículo 67.2 LGT tienen el mismo sentido a pesar de su distinta redacción; y en segundo lugar, es necesario precisar si para el cómputo de la prescripción de la acción de declaración de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT deben considerarse como actuaciones de interrupción las dirigidas frente al obligado cuyo patrimonio se pretende proteger a través de las actuaciones tipificadas en el citado precepto al ser éste el deudor principal del declarado responsable solidario.

Empezando por la primera cuestión, el TEAR considera que aunque la Ley 7/2012 justifica la modificación del artículo 67.2 de la LGT en su Exposición de Motivos, la nueva redacción del precepto no entra en vigor hasta el 31 de octubre de 2012 puesto que la Ley no habilita para que con anterioridad puedan concurrir en un mismo supuesto de solidaridad dos momentos distintos de inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción tendente a su declaración.

Aunque la Exposición de Motivos de una Ley carece de efectos dispositivos es doctrina unánime que tiene un papel fundamental en cuanto que recoge los principios inspiradores más importantes de la norma en que se inserta en forma de principios o reglas en las que prima el criterio interpretativo de dar unidad y coherencia al articulado; ayuda a entender el ánimo del legislador y como debe aplicarse lo regulado en la norma, es decir, ayuda a aplicar una interpretación teleológica de la ley.

Por ello si un órgano revisor debe interpretar la Ley la fuente más fiable para entender este sentido o finalidad está en la Exposición de Motivos dictada redactada por el mismo legislador.

En este caso concreto, la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 señala que la modificación del artículo 67.2 constituyó una "mejora" de su redacción.

Según estas consideraciones, la interpretación del TEAR es errónea puesto que la Ley 7/2012 no habilita nada nuevo sino que aclara la interpretación del artículo 67.2 LGT según los criterios fijados por la jurisprudencia de acuerdo con el principio de la "actio nata".

De acuerdo con este principio, que parte de lo establecido en el artículo 1969 del Código Civil, y que ha sido posteriormente matizado por el Tribunal Supremo en sentencias como la de 26.04.2012, el comienzo del cómputo para ejercer cualquier derecho o acción se inicia desde el momento en que pudieron ejercitarse.

Si se comparan ambas redacciones del artículo 67.2 LGT, la existente antes de la modificación operada por la Ley 7/2012 y la redacción posterior, se deduce que ésta última redacción dada por la Ley 7/2012 no hace sino aclarar la doctrina de la actio nata que ya venía aplicándose. Lo que el legislador aclara de forma expresa es que la excepción del segundo párrafo del artículo 67.2 LGT es aplicable cuando el hecho habilitante se produce con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal, pues no puede declararse una responsabilidad solidaria si los supuestos de hecho que la fundamentan aún no se han producido.

En este sentido se pronuncia el TEAC en su resolución de 7.02.2013 RG 3050/2011, en la que, al examinar la posible prescripción de un supuesto de responsabilidad al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT producido en 2009-con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012- no duda en aplicar la anterior redacción del artículo 67.2 LGT con el sentido de la nueva. Esta resolución ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 28.04.2014. Asimismo este criterio ha sido recogido por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales, como el TEAR de Madrid, en su resolución de 28.03.2014 RG 28/3022/2014.

La segunda cuestión debatida se refiere a los posibles efectos interruptivos de la prescripción del acto de declaración de responsabilidad solidaria por actuaciones dirigidas frente a quien se benefició de la conducta de ocultación o transmisión.

El TEAR tampoco aplica adecuadamente lo establecido en el artículo 68.7 de la LGT, actual 68.8, que regula la interrupción de los plazos de prescripción para los obligados tributarios y cuyo criterio se ha señalado por el TEAC en resolución de 10.03.2010 RG 222/07. El TEAR en la resolución impugnada no tiene en cuenta que, en relación con el reclamante, el deudor principal no es la empresa declarada fallida sino su cónyuge, responsable subsidiaria de la entidad.

Por ello, si se tienen en cuenta las actuaciones realizadas frente a D^aM que fue declarada responsable el 9.05.2008 que interrumpieron el período de prescripción no puede mantenerse que haya prescrito la acción para declarar responsable solidario al reclamante.

Finaliza la Directora del Departamento de Recaudación solicitando del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije como criterio: a) que ambas redacciones del artículo 67.2 LGT-la resultante de la Ley 7/2012 y la anterior- tienen exactamente el mismo sentido; y b) que es una interpretación errónea de la normativa vigente entender que no interrumpen la prescripción de la acción de declaración de la responsabilidad solidaria dictada al amparo de lo supuesto en el artículo 42.2. a) LGT, las actuaciones dirigidas contra el obligado a cuyo favor se incurre en el presupuesto de hecho de tal responsabilidad, que es precisamente, en relación con tal responsable, su deudor principal.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recaída en única instancia ahora recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

Dos son las cuestiones que se plantean en el presente recurso:

- Determinar si la antigua redacción del artículo 67.2 de la Ley General Tributaria, y la nueva redacción del mismo precepto introducida por la Ley 7/2012, deben interpretarse en el mismo sentido.
- Si deben considerarse o no actuaciones interruptivas del plazo de prescripción de la acción para exigir la responsabilidad solidaria, las dirigidas frente al obligado tributario cuyo patrimonio se pretende proteger a través de las actuaciones tipificadas en el artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, en la medida en que éste es el deudor principal respecto del luego declarado responsable.

Tercero:

El artículo 67.2 de la LGT aplicable al presente supuesto, antes de la modificación operada por la Ley 7/2012 establecía:

“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”.

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 en la prevención y lucha contra el fraude, modifica, entre otras cuestiones, determinados preceptos de la Ley 58/2003, General tributaria. Señala su Exposición de Motivos que la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.

La nueva redacción del precepto es la 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 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.”

Argumenta el TEAR en la resolución recurrida que la nueva redacción del precepto no entra en vigor hasta el 31 de octubre de 2012 y que la Ley no habilita para que con anterioridad puedan concurrir en un mismo supuesto de solidaridad dos momentos distintos de inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción tendente a su declaración.

La modificación del artículo 67.2 de la LGT ha supuesto una “mejora” en su redacción recogiendo en el nuevo texto, de una manera explícita, algo que, implícitamente, se recogía con la anterior redacción. Así, en el apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 se indica textualmente lo siguiente:

“Se mejora la redacción de la norma en la determinación del dies a quo del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concorra con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal.”

Es doctrina unánime que la Exposición de Motivos de una norma carece de efectos dispositivos, pero que su valor es fundamental en cuanto que recoge los principios inspiradores de la norma en forma de principios o reglas al objeto de dar unidad y coherencia al articulado de la norma, ayuda a entender el ánimo del legislador y, en definitiva, ayuda a realizar una interpretación finalista o teleológica de la norma.

Valga por todas la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de abril de 2009, sentencia 90/2009, la cual señala :

“ (...) En efecto, aunque los preámbulos o exposiciones de motivos de las Leyes carecen de valor normativo (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre [RTC 1981, 36] , F. 7; 150/1990, de 4 de octubre [RTC 1990, 150] , F. 2; 173/1998, de 23 de julio [RTC 1998, 173] , F. 4; 116/1999, de 17 de junio [RTC 1999, 116] , F. 2; y 222/2006, de 6 de julio [RTC 2006, 222] , F. 8), sirven, sin embargo, como criterio interpretativo de las disposiciones normativas a las que acompañan para la búsqueda de la voluntad del legislador (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre [RTC 1981, 36] , F. 7; y 222/2006, de 6 de julio, F. 8), esto es, sirven para efectuar una interpretación finalista (STC 83/2005, de 7 de abril [RTC 2005, 83] (...))”

Así las cosas, La Ley 7/2012 no habilita nada nuevo sino que aclara la interpretación del artículo 67.2 LGT de acuerdo con el principio de la “actio nata” que parte de lo establecido en el artículo 1.969 del Código Civil según el cual :

“El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”.

Señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de abril de 2012 (Rec. nº 5411/2008):

*Para ello, debemos partir de que la derivación de la acción administrativa constituye una conditio iuris para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación ex lege del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley. De este modo **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.** Cabe aludir así a la existencia de dos periodos diferentes, a saber: 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 períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la LGT/1963, aplicable razione temporis”.*

Por lo tanto, el “dies a quo” del plazo de prescripción de la acción de declaración de responsabilidad ha de computarse desde el día en que esta acción pueda ejercitarse que, como regla general, será desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. No obstante, puede ocurrir que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al

vencimiento del plazo de pago en voluntaria del deudor principal, en cuyo caso el “dies a quo” comenzará a computarse desde el momento en que acaezcan los hechos, ya que en este caso no se habrían producido a la fecha del vencimiento del pago del deudor principal los supuestos de hecho que fundamentan la exigencia de la responsabilidad; esto es, el nacimiento de la obligación del responsable en virtud del artículo 42.2 a) sólo puede producirse en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Establece el artículo 42.2.a) de la LGT:

“2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.”

El nacimiento de la obligación del responsable regulada en el 42.2 a) LGT exige un deudor principal y la intervención de un tercero para ocultar los bienes que será el nuevo titular de los mismos; es decir, existe un deudor que pretende ocultar su patrimonio y se sirve de este tercero que incurre en el presupuesto de la letra a) del artículo 42.2 LGT. Pero para que se pueda declarar la responsabilidad es necesaria la realización de dos presupuestos de hecho: 1) el hecho imponible realizado por el obligado tributario principal, que supone el nacimiento de la obligación tributaria principal, y 2) la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Sólo la conjunción de ambos presupuestos permite el nacimiento de la obligación del responsable. Esta obligación nace ilíquida por lo que la Ley regula un procedimiento específico para liquidarla, o lo que es lo mismo, declarar la obligación del responsable.

Tal y como señala el Tribunal Supremo, *“la derivación de la acción administrativa constituye una conditio iuris para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación ex lege del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley”*. Entiende el Alto Tribunal en esta misma sentencia, en base a la doctrina mantenida con la legislación anterior y, en parte, con la regulación de la actual, *“que no cabe exigir la responsabilidad hasta que no puede ejercitarse la acción al efecto, para lo cual, resulta imprescindible la declaración de responsabilidad, de ahí que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario se computa desde que se puede ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la actio nata”*.

En la resolución impugnada, los hechos acaecidos en el expediente han sido los siguientes:

1- Tras la declaración de fallido de la entidad DYD S.L. el 28 de junio de 2007, se declara la responsabilidad subsidiaria de D^a M en calidad de administradora con fecha 9 de mayo de 2008. Una vez realizadas actuaciones recaudatorias ejecutivas y de investigación, y tras el requerimiento practicado sobre la declarada responsable subsidiaria, requerimiento notificado con fecha 4 de junio de 2007, se comprueba que se ha otorgado un mes después, en concreto el día con fecha 5 de julio de 2007, escritura de disolución de la comunidad de gananciales, presuntamente en fraude de acreedores, en la que se adjudica al cónyuge de la responsable un bien inmueble con un valor patrimonial apreciable.

2- Considerando que el cónyuge de la deudora ha colaborado en la ocultación de esta finca, se inicia expediente de responsabilidad solidaria con el consiguiente acuerdo de declaración de responsabilidad el 31 de enero de 2012.

En este caso se concatenan dos expedientes de responsabilidad. El primero es un expediente de responsabilidad subsidiaria de la administradora con respecto de la entidad mercantil declarada fallida que era el deudor principal. El segundo expediente es de declaración de responsabilidad solidaria del cónyuge de la responsable subsidiaria que actúa a su vez como deudora principal del declarado responsable solidario.

En el caso que nos ocupa, los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad solidaria se producen con anterioridad a la propia declaración de responsabilidad subsidiaria. A pesar de que con fecha 5 de julio de 2007 se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria, en este momento no concurre aún el otro presupuesto necesario para proceder a la declaración de la responsabilidad solidaria. Por lo tanto, no puede computarse ningún plazo de prescripción cuando la acción respecto del presunto responsable solidario aún no ha nacido.

Esta es la razón de que el “dies a quo” de la acción de declaración de responsabilidad respecto del responsable solidario se compute, como regla general, desde que finaliza el plazo de ingreso en período voluntario de su deudor principal a quien se le notificó el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria el 3 de junio de 2008 sin que se procediese al pago de la deuda. Y solamente en aquellos casos en los cuales los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo de pago en período voluntario el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Esto se enlaza con otro principio derivado del concepto de la “actio nata” que es “nondum natae non praescribitur”- una acción no nacida no está sujeta a prescripción-ya que como bien se señala en las alegaciones, no puede declararse una responsabilidad solidaria si los supuestos de hecho que la fundamentan aún no se han producido, argumentación que es válida tanto si el hecho habilitante se produce con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal, como si el hecho habilitante se produce con anterioridad pero aún no se ha producido el hecho imponible por el sujeto pasivo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria o no se ha ejercitado la acción liquidatoria de la Administración.

Esto nos lleva a establecer la siguiente conclusión: La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) solo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo/obligado/deudor principal ha sido liquidada, estableciéndose el “dies a quo” del plazo para la declaración de responsabilidad de la siguiente forma:

1- Si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) LGT se ha realizado antes de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo.

2- Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

En apoyo de estas argumentaciones está la resolución de este TEAC de 7 de febrero de 2013 RG 3050/2011, que examina la posible prescripción en un supuesto de responsabilidad producido en el año 2009-con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012- , argumentando en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“(…) la interesada alega la prescripción del derecho de la Administración tributaria a declarar la responsabilidad tributaria de la reclamante, ya que cuando se acordó por la Administración el inicio del procedimiento el 2 de septiembre de 2009 (notificado el 17 de septiembre de 2010), ya había transcurrido el plazo de cuatro años previsto en la LGT desde el dies a quo, la fecha en que tuvieron lugar las aportaciones de los fondos líquidos de P ..., BV a cambio de las respectivas participaciones (enero y febrero de 2005), fecha del presupuesto de responsabilidad.

(...)

En este caso, la deuda se devengó en el ejercicio 2004 con la venta el 25 de abril de 2004 por la entidad P ..., BV del 60% de su cartera en la sociedad M ..., SA, por 27 millones de euros. No obstante, dicha deuda no fue liquidada por la Administración hasta el acuerdo de liquidación de 30 de septiembre de 2010, notificado en la misma fecha, acordándose la declaración de la responsabilidad solidaria el 4 de noviembre de 2010, con anterioridad al término del período voluntario de pago de la citada deuda.

Y, aunque el artículo 67.2, antes citado señala que el plazo de prescripción para la declaración de la responsabilidad solidaria, prevista en el artículo 42.2 de la citada Ley, comienza “en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad”, no es menos cierto que la acción de la Administración tributaria para exigir dicha responsabilidad no puede comenzar antes de que se haya determinado la citada deuda y haya finalizado el período voluntario de pago por el deudor principal, ya que es a partir de dicho momento cuando la Administración puede actuar para el cobro de la deuda, en este caso a través del procedimiento de declaración de responsabilidad.

(...)

Por lo tanto, siguiendo lo indicado en la citada sentencia, al margen de que la obligación ex lege del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley, que como regla general determina el inicio del plazo de prescripción de conformidad con el artículo 67.2 de la LGT en relación al artículo 42.2 de la citada Ley, en el caso de que el plazo de pago en período voluntario no hubiera finalizado para el deudor principal, el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable (fase declarativa) habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la actio nata, es decir, la finalización del plazo de pago en período voluntario, y no desde la fecha en la que se hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo. En resumen, la excepción del apartado 2 del artículo 67.2 de la LGT ha de entenderse referida a los supuestos en los que los actos determinantes del presupuesto de hecho en que se fundamenta la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT se producen con posterioridad al inicio del periodo ejecutivo de la deuda respecto al deudor principal. En caso contrario, el dies a quo ha de contarse desde la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. La interpretación contraria llevaría al absurdo de considerar prescrita la acción frente al responsable con anterioridad a que se hubiera determinado la deuda.

(...)”

Esta resolución ha sido confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2014 (Rec. nº 167/201), que a su vez se remite a la sentencia de 31 de enero de 2012 (Rec. nº 183/2013), señalando:

En todo caso, nos ajustaremos a continuación a lo que resulta de la resolución del TEAC, de las propias alegaciones de la recurrente y de lo que ya dijimos en la Sentencia de 31 de enero de 2014 -recurso 143/13 -.

Señala el recurrente, en síntesis, que cuanto el Jefe de la Inspección incoó el procedimiento de derivación, el derecho para exigir el pago se encontraba ya prescrito. Así, la interesada alega la prescripción del derecho de la Administración tributaria a declarar la responsabilidad tributaria de la reclamante, ya que cuando se acordó por la Administración el inicio del procedimiento el 2 de septiembre de 2010 (notificado el 17 de septiembre de 2010), ya había transcurrido el plazo de cuatro años previsto en la LGT desde el dies a quo, la fecha en que tuvieron lugar las aportaciones de los fondos líquidos de PRIEN HOLDING, BV a cambio de las respectivas participaciones (enero y febrero de 2005), fecha del presupuesto de responsabilidad.

El artículo 66 b) de la LGT 58/2003 establece que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Por su parte, el artículo 67.2 dispone que "El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago de los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal." Y añade en su segundo párrafo que "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".

Extrae la parte actora la conclusión de que en este caso puede comenzar a correr el plazo de prescripción antes de que finalice el plazo en periodo voluntario. Carece de sentido que pueda empezar a prescribir una obligación antes de que sea exigible. Y no es exigible la obligación tributaria sino cuando finaliza el periodo voluntario de pago fijado por la Ley. El citado precepto se refería únicamente al caso de que los hechos generadores de la responsabilidad solidaria conforme al artículo 42.2 de la LGT fueran posteriores a la finalización del periodo voluntario de pago.

Así lo deja claro la redacción actual de la Ley. Por Ley 7/2012, de 29 de octubre (RCL 2012, 1471 y RCL 2013, 195) , 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, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, el citado párrafo segundo queda redactado así: "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 prescripciones iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar."

No concurrió la prescripción al no haber transcurrido cuatro años desde que finalizó el plazo de pago en periodo voluntario hasta que el Jefe de la Inspección inició el procedimiento de derivación de responsabilidad.

En efecto, la recurrente alega la prescripción del derecho de la Administración tributaria a declarar la responsabilidad tributaria de la reclamante, ya que cuando se acordó por la Administración el inicio del procedimiento el 2 de septiembre de 2010 (notificado el 17 de septiembre de 2010), ya había transcurrido el plazo de cuatro años previsto en la LGT desde el dies a quo, la fecha en que tuvieron lugar las aportaciones de los fondos líquidos de PRIEN HOLDING, BV a cambio de las respectivas participaciones (enero y febrero de 2005), fecha del presupuesto de responsabilidad.

En este caso, la deuda se devengó en el ejercicio 2004 con la venta el 25 de abril de 2004 por la entidad PRIEN HOLDING, BV del 60% de su cartera en la sociedad MEDIASAT GROUP, SA, por 27 millones de euros. No obstante, dicha deuda no fue liquidada por la Administración hasta el acuerdo de liquidación de 30 de septiembre de 2010, notificado en la misma fecha, acordándose la declaración de la responsabilidad solidaria el 4 de noviembre de 2010, con anterioridad al término del período voluntario de pago de la citada deuda.

Y, aunque el artículo 67.2, antes citado señala que el plazo de prescripción para la declaración de la responsabilidad solidaria, prevista en el artículo 42.2 de la citada Ley, comienza "en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad", no es menos cierto que la acción de la Administración tributaria para exigir dicha responsabilidad no puede comenzar antes de que se haya determinado la citada deuda y haya finalizado el período voluntario de pago por el deudor principal, ya que es a partir de dicho momento cuando la Administración puede actuar para el cobro de la deuda, en este caso a través del procedimiento de declaración de responsabilidad.

Antes de la finalización del período voluntario de pago la Administración no puede actuar frente al deudor principal, ni frente al responsable solidario, para el cobro de la deuda (aun cuando pueda procederse a la derivación de responsabilidad con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal).

Como hemos dicho, el artículo 67.2, párrafo segundo, de la LGT de 2003, establece que en el caso de los responsables solidarios previstos en el artículo 42.2 de dicha Ley, el plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de responsabilidad. Siempre que hubiera finalizado el período voluntario de pago de pago del deudor principal. Mientras la fase ejecutiva comenzaría con la notificación del citado acuerdo"

Consecuentemente, procede estimar en este punto el presente recurso extraordinario.

Cuarto:

El segundo motivo alegado en este recurso es si deben considerarse actuaciones interruptivas de la prescripción las dirigidas frente al obligado tributario cuyo patrimonio se pretende proteger a través de las actuaciones tipificadas en el artículo 42.2 a) LGT, en la medida en que éste es el deudor principal del declarado responsable.

Señala el artículo 68.8 de la LGT:

“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 solo 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 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.”

Así lo ha manifestado el TEAC en su resolución de 10 de marzo de 2010 RG 222/07 dictada en un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT :

“Además, debe indicarse que las actuaciones que interrumpieron el periodo de prescripción de la deuda por lo que respecta al deudor principal, lo interrumpieron también respecto al declarado responsable solidario, ya que el mencionado artículo 68, en su apartado 7, determina que “interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.....”; dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.....”.

Asimismo este criterio es reiterado en otras resoluciones TEAC como la dictada el 7 de junio de 2012 RG 1709/2010, que cita otros precedentes (como las dictadas el 14 de febrero de 2007 RG 3128/2008 y de 18 de noviembre de 2009 RG 1062/2009), de la que se extrae el siguiente criterio:

“Una vez comenzado el plazo de prescripción para los deudores solidarios, tras finalizar el plazo de pago en período voluntario para el deudor principal, se interrumpe por las actuaciones llevadas a cabo respecto de otros obligados al pago que, en este caso, se realizaron respecto del deudor principal y frente a otro responsable solidario”

En el mismo sentido se pronuncia el TEAC en un supuesto de interrupción de la prescripción de la acción para exigir la responsabilidad subsidiaria por actos realizados frente al deudor principal, RG 5159/2009 de 4 de octubre de 2012, que señala:

“los actos interruptivos frente al deudor principal interrumpen el plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir la responsabilidad tributaria al responsable.”

Así lo corrobora también el Tribunal Supremo en sentencias de 22 de septiembre de 2002 (Rec. nº 7602/97) y de 23 de marzo de 2004 (Rec. nº 11306/1998). En la primera de ellas se indica:

“La sala entiende <obiter dictum> que, por tratarse de presuntos sujetos pasivos solidarios, las actuaciones administrativas realizadas, como dispone el artículo 66.1 a) y b) de la Ley General Tributaria, con conocimiento formal de (...), sujeto pasivo, así como por 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. El artículo citado, dispone: <La interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores>. También se llega a esta misma conclusión, por lo dispuesto en el artículo 62.2 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre, que dispone: “Interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago, no obstante si éstos son mancomunados y sólo le es reclamada a uno de los deudores la parte que le corresponda, no se interrumpe el plazo para los demás”, precepto que corrobora que tratándose de obligados

tributarios solidarios la interrupción de la prescripción a uno de los sujetos pasivos solidarios tiene eficacia interruptiva para todos los demás”.

En el mismo sentido encontramos las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2008 (Rec. nº 8361/2002) y de 17 de marzo de 2008 (Rec. nº 6738/2003), señalando ésta última en su Fundamento de Derecho Quinto:

“Extensión de los efectos interruptivos de la prescripción. Se trata de determinar si la Interrupción de la prescripción, consecuencia de los actos realizados por uno de los administradores, responsables subsidiarios de las deudas tributarias de la sociedad, afecta a los demás administradores responsables. En efecto, las alegaciones de la representación procesal de los recurrentes suscitan la cuestión de determinar si una vez producida válidamente la interrupción de la prescripción, ésta tiene un alcance meramente subjetivo, y por ello sólo afecta al obligado o responsable tributario que realiza el acto o con quien se entiende la actuación determinante de dicha interrupción, o si, por el contrario tiene un alcance objetivo, y, por ende, se refiere a todos los obligados o responsables tributarios.

La LGT/ 1963, al contrario que la actual Ley General Tributaria de 2003 (LGT/2003), no contenía un precepto que abordara directamente la resolución de dicha cuestión. Sin embargo, el artículo 62.2 del Reglamento General de Recaudación (RGR, aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre) establecía que «interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago. No obstante, si éstos son mancomunados y sólo es reclamada a uno de los deudores la parte que le corresponde no se interrumpe al plazo para los demás».

Esta disposición, que la LGT/2003 elevará al rango de norma legal en su artículo 68.7, reafirma, en cierta medida, la configuración objetiva de la prescripción en el ordenamiento tributario, de manera que tanto la extinción por prescripción como la interrupción de ésta, en cuanto se proyectan sobre las facultades de la Administración de liquidación o de exigencia de la deuda tributaria tienen alcance general, incluso respecto de los responsables a partir del momento en que la Administración haya dictado y notificado el acto de derivación de la responsabilidad (Cfr. STS de 9 de abril de 2003, rec. cas. en interés de ley 79/2002).

A esta misma solución llegaba también la jurisprudencia sobre la base del artículo 1.974 del Código Civil, distinguiendo las obligaciones solidarias, cuya interrupción de la prescripción perjudicaba a todos los deudores, de las mancomunadas en las que procedía la individualización de los efectos de la interrupción de la prescripción.

Así, la STS de 22 de septiembre de 2002 (Rec. cas. 7602) señala que: «Esta conclusión deriva de lo dispuesto en el artículo 1.974 del Código Civil, aplicable supletoriamente según preceptúa el artículo 9.º, apartado 2, de la Ley General Tributaria [1963], toda vez que esta ley no contiene al regular la prescripción de las obligaciones tributarias, norma alguna sobre las obligaciones solidarias.

El artículo 1974 citado, dispone: “La interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores”. También se llega a esta misma conclusión, por lo dispuesto en el artículo 62.2 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, [...], precepto que corrobora que tratándose de obligados tributarios solidarios la interrupción de la prescripción a uno de los sujetos pasivos solidarios tiene eficacia interruptiva para todos los demás» (Cfr. STS de 23 de marzo de 2004, rec. 11306/1998).

Y debe tenerse en cuenta que, si la responsabilidad de los administradores es subsidiaria con respecto a las obligaciones tributarias de la sociedad, cuando existe una pluralidad de administradores la responsabilidad entre ellos es solidaria. En este sentido ha tenido ocasión de pronunciarse la Sala en sentencia de 31 de mayo de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina 37/2002) señalando «en definitiva, que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades contemplada en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 40 de la Ley General Tributaria [1963] es personal y solidaria entre sí [...]». Pues es evidente que el responsable subsidiario no responde mancomunadamente, sino que su responsabilidad se extiende, salvo excepciones, a la totalidad de la deuda tributaria, por lo que también es responsable solidario. Cosa distinta es que el responsable subsidiario sólo responda una vez que se haya hecho exclusión de los bienes del deudor principal.

Por ello puede decirse que aunque el responsable solidario responda solidariamente, su nota diferenciadora con respecto al responsable subsidiario es que responde en primer grado, de forma inmediata, sin necesidad de seguir un orden determinado en la ejecución de la deuda sobre el patrimonio de distintos deudores. Y, así, el artículo 37.6 de la LGT/1963- al establecer que cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos-otorgaba carácter solidario ante la Hacienda Pública a la obligación de cualquier clase de responsables, solidarios y subsidiarios.”

Consecuentemente, también se estiman en este punto las pretensiones deducidas por la recurrente.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-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 AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio:

Las dos redacciones del artículo 67.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, tanto la resultante de la Ley 7/2012 como la anteriormente vigente, tienen la misma significación, resultando de ambas que sí interrumpen la prescripción de la acción de declaración de la responsabilidad solidaria dictada al amparo de lo supuesto en el artículo 42.2. a) LGT, las actuaciones dirigidas contra el obligado tributario a cuyo favor se incurre en el presupuesto de hecho de tal responsabilidad, que es precisamente, en relación con tal responsable, su deudor principal.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.