

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ063513

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de julio de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2288/2016

#### SUMARIO:

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Supuestos específicos. Responsables de la deuda tributaria y bienes afectos.** *Extensión de la interrupción de las actuaciones frente al deudor principal al responsable. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* 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 3)** Inicio del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable solidario del art. 42.2 a) Ley 58/2003 (LGT). 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. **(Criterio 2 de 3)** Distinción entre el responsable ya declarado y el no declarado a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción. Determinación del momento en que nace la responsabilidad: realización del presupuesto de hecho. La realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago independientemente de que esta obligación no pueda hacerse efectiva o no sea exigible en este momento, puesto que para su exigibilidad se precisa el acto de declaración de responsabilidad o derivación de la acción administrativa, el cual tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación y constitutivo en cuanto a su exigibilidad. Por lo tanto, no puede establecerse diferencia alguna, a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre un responsable declarado y un responsable no declarado, puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, si bien, respecto del segundo de ellos aún no se ha dictado la acción de declaración de responsabilidad para liquidar la deuda que le corresponda, pero la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal o para otros obligados al pago implica también la interrupción del plazo de prescripción para los responsables solidarios. **(Criterio 3 de 3)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 67 y 68.

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, 17, 28020-Madrid, contra resolución de 26 de junio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se resuelve las reclamaciones económico-administrativas números 14/2778/2012, 14-2779-2012 y 14/2780/2012 y 57/007704/2011, deducidas frente a acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1. Con fecha 8 de octubre de 2007 y como consecuencia de las actas de disconformidad incoadas a la entidad C y AR S.L, se practicaron liquidaciones por los conceptos Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003-2004, por importe de 29.899,80 €, y por el IVA, ejercicios 2003-2004, por importe de 24.337,27 €. Estas liquidaciones fueron notificadas el 19.10.2007.

La citada entidad se había constituido el 31.03.2001 con un capital social suscrito de 3.606,00 € distribuido entre D. MVM, D. ERM y D. JMS con 1202 participaciones cada uno de ellos, siendo asimismo nombrados administradores solidarios de la entidad

2. Notificadas las deudas resultantes de las liquidaciones señaladas y resultando las mismas impagadas, se dictaron providencias de apremio el 14.01.2008.

Las actuaciones ejecutivas y de investigación realizadas confirmaron los siguientes hechos:

\* C y AR S.L, era dueña de un local comercial que vendió el 4.07.2005 a MVC y AVC, hijos del socio y administrador MVM que, no obstante de disponer de escasos rendimientos, compraron y adquirieron por mitad y en proindiviso por 56.000€, declarando la entidad haber recibido con anterioridad el precio mencionado. El 26.01.2010, la empresa Tasaciones Hipotecarias, a petición de la Agencia Tributaria, determinó que su valor de mercado a la fecha de transmisión ascendía a 185.391,12€.

\* C y AR S.L, era dueña en pleno dominio de una finca situada en Baena que vendió el 16.09.2005 a JMM, hijo del socio y administrador JMS, igualmente sin ingresos que pudieran acreditar la adquisición, por el precio de 12.300,00€, manifestando la entidad en la escritura de compraventa haber recibido con anterioridad tal cantidad. También, a petición de la AEAT, Tasaciones Hipotecarias determinó que su valor a la fecha de transmisión ascendía a 40.860€.

3. Considerando que los hechos anteriormente descritos constituían el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria-en adelante LGT- la Dependencia de Recaudación acordó, con fecha 30 de noviembre de 2011, el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, y tras los trámites oportunos, se acordó con fecha 7 de mayo de 2012, la declaración de responsabilidad solidaria de MVC, AVC y JMM.

4. Disconformes con los acuerdos de responsabilidad dictados, se interpusieron las correspondientes reclamaciones 14-2778-2012 y acumuladas, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR) que dictó resolución el 26 de junio de 2015 estimando las reclamaciones y anulando los acuerdos de declaración de responsabilidad al considerar en su Fundamento de Derecho Tercero:

**“TERCERO: El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción originaria, establecía: «También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) las que sean causante 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», y el artículo 67.2 de la citada Ley, también en su redacción originaria que es la aquí aplicable, disponía 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. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsable 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 primer lugar, es importante señalar que, a juicio de este Tribunal, aunque el artículo 68.7 de la citada Ley 58/2003 dispone que «Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables», para que dicha norma resulte de aplicación es necesario que se trate de sujetos que tengan la condición de obligados al pago de la deuda, condición esta de la que, al margen de lo que pueda sostenerse para el contribuyente sujeto pasivo del impuesto, solo puede concurrir en los responsables cuando se haya iniciado frente a ellos la acción recaudatoria encaminada a determinar dicha condición, pues de lo contrario sería absurdo e irrelevante (además de contrario al más elemental principio de seguridad jurídica) fijar reglas específicas para determinar los plazos de que dispone la Administración para declarar tales responsabilidades (no tendría más límite que la no concurrencia de prescripción para el sujeto pasivo deudor principal o para otros obligados al pago), reduciendo al absurdo las prevenciones que se contienen en el anteriormente citado artículo 67.2.*

*Teniendo en cuenta que la prescripción debe ser declarada de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario (artículo 69.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria), no ofrece lugar a dudas que entre las fechas en las que se adquirieron los inmuebles según los acuerdos impugnados (4 de julio y 16 de*

septiembre de 2005) y las fechas en las que les fue notificado a los presuntos responsables el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad (1 de diciembre de 2011 a los hermanos VC y 2 de diciembre de 2011 al Sr. MM) había transcurrido un período superior a cuatro años, por lo que la acción de la Administración para exigir a los reclamantes la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por dichas adquisiciones se encontraba ya prescrita.

En este sentido, conviene aclarar que no puede sostenerse (postura que en otras ocasiones han venido manteniendo distintas Dependencias de Recaudación) que puedan concurrir en el mismo presupuesto de hecho dos momentos distintos de inicio del cómputo de la prescripción (a la vista de la redacción del precepto aquí aplicable), diferenciando aquellas deudas cuyo plazo voluntario de pago venció, para el deudor principal, antes de la fecha en que ocurrieron los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad y las que vencieron con posterioridad a dichos hechos. Entendemos que con claridad el citado artículo 42.2 indica que lo establecido en el segundo párrafo es «no obstante» lo dispuesto en el anterior con carácter general para los responsables solidarios, y que en tales casos el plazo «se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad». Si se pone en juego la naturaleza de la responsabilidad establecida en el artículo 42.2 (que recae sobre quien, con conocimiento de la existencia de obligaciones tributarias pendientes a cargo del deudor, colabora con éste para poner sus bienes y derechos fuera del alcance de la Administración tributaria acreedora) y el plazo de prescripción de cuatro años del que dispone la Administración para regularizar la situación tributaria del deudor y para declarar las responsabilidades a que haya lugar, difícilmente debe prescribir esta última acción si no es como consecuencia de la inacción o, cuando menos, de una tardía actuación de la propia Administración.

## 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 del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha resuelto una cuestión idéntica a la que ahora se plantea en su resolución de 30 de septiembre de 2015 RG 1302-2015 dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, resultando por tanto, errónea y contraria a la doctrina del TEAC la interpretación que se hace del artículo 68.7 LGT-actual apartado 8 del citado precepto-

Confunde el TEAR el sentido jurídico con el que debe interpretarse el “dies a quo” en el instituto de la prescripción, profusamente analizado por el TEAC y la jurisprudencia en sentencias tales como la de la Audiencia nacional de 31 de enero de 2014 Rec. 143/2013, relativa a la resolución del TEAC de 7 de febrero de 2013 RG 3050/2011, en el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012 Rec. 5411/2008, y la misma conclusión puede extraerse de la reciente resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015.

3- Por tanto, como conclusión se exponen las siguientes consideraciones:

1 En los supuestos contemplados en el artículo 42.2.a) de la LGT, las actuaciones de recaudación dirigidas contra el deudor principal interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda a los responsables, de forma que solo la prescripción de la deuda tributaria puede impedir el inicio de la declaración de responsabilidad sin que quepa otra interpretación de lo dispuesto en el artículo 68.7 LGT, actual 68.8.

2. El dies a quo para el cómputo de la prescripción del responsable solidario será el día en que finalizó el plazo de pago en período voluntario para el deudor principal, salvo que el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad se haya producido con posterioridad a tal fecha en cuyo caso la prescripción para el responsable comenzará su cómputo en el momento de realización del presupuesto de hecho, de tal forma que en virtud de tal circunstancia y por aplicación del principio de la “actio nata” coexisten dos momentos distintos de cómputo de la prescripción en los supuestos contemplados en el artículo 42.2. a) de la LGT.

3. No cabe hacer distinción, a los efectos de los artículos 67 y 68 de la LGT, entre responsable ya declarado y responsable no declarado, puesto que la responsabilidad nace con la realización del presupuesto de hecho que la constituye, sin perjuicio de que deba ser formalmente declarada para poder ser exigida.

El propio texto legal avala esta postura cuando señala el comienzo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables en su artículo 67.2 LGT, donde la norma se está refiriendo al responsable tanto si ya ha sido declarado responsable como si no.

Y en el mismo sentido ha de entenderse el artículo 68.7 LGT, actual 68.8, cuando señala que, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No es correcta la interpretación del TEAR cuando señala que este artículo no opera para los responsables no formalmente declarados como tales.

4. Sobre el momento en que nace la responsabilidad-la realización del presupuesto de hecho correspondiente o la declaración formal después de la instrucción de un expediente al efecto se ha pronunciado el TEAC desde antiguo en resoluciones tales como el RG 8794-1995 de 10 de octubre de 1997, criterio que casi en idénticos términos ha

venido recogiendo en resoluciones posteriores del TEAC como también en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 30 de septiembre de 1993, rec. 1361/1991, 25 de abril de 2008 rec. 6815/2002 y 27 de septiembre de 2012 rec. 3103/2009.

## Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución 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 consta la formulación de 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.

Las cuestiones que se plantean en el presente recurso extraordinario son las siguientes:

a) Si en los supuestos contemplados en el artículo 42.2.a) de la LGT las actuaciones de recaudación dirigidas contra el deudor principal interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda a los responsables.

b) La determinación del “dies a quo” para el cómputo de la prescripción del responsable solidario; esto es, si el inicio del cómputo de la acción para exigir la responsabilidad al responsable solidario comienza el día en que finalice el plazo de pago en período voluntario para el deudor principal o bien si para el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de la LGT dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.

c) Si cabe la distinción entre el responsable ya declarado y el responsable no declarado formalmente, de manera que para que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.7 LGT resulte necesario que se trate de sujetos que tengan la condición de obligados al pago de la deuda, lo cual solo puede concurrir en los responsables cuando se haya iniciado frente a ellos la acción recaudatoria encaminada a determinar dicha condición. Esta última cuestión enlaza con la determinación del momento en que nace la responsabilidad.

### Tercero.

En relación con el primer asunto planteado relativo a si en los supuestos contemplados en el artículo 42.2.a) de la LGT, las actuaciones de recaudación dirigidas contra el deudor principal interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda a los responsables, el TEAC en su resolución dictada en unificación de criterio el 30 de septiembre de 2015 RG 1302-2015 ya se pronunció en los siguientes términos, dando respuesta a este tema en su Fundamento de Derecho Cuarto, que pasamos a reproducir seguidamente:

**“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.”

Por tanto, en el caso contemplado en la resolución que se impugna y que da lugar al criterio controvertido, todas las actuaciones recaudatorias que se llevaron a cabo respecto del deudor principal, relativas al IS e IVA de los ejercicios 2003-2004, tales como la notificación de los acuerdos liquidatorios y la posterior emisión de la providencia de apremio ante su impago, fueron interruptivas del plazo de la prescripción de la acción de cobro del presunto responsable.

#### Cuarto.

Se plantea también en este recurso cual es el “dies a quo” para el cómputo de la prescripción de la acción de cobro respecto del responsable solidario según lo dispuesto en el artículo 67.2 de la LGT (artículo modificado por la Ley 7/2012). Sobre esta cuestión también se pronunció el TEAC en la ya invocada resolución de 30 de septiembre de 2015 RG 1302-2015, en concreto dentro de su Fundamento de Derecho Tercero, que pasamos a reproducir también a continuación:

TERCERO: (...)

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 concurre 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.

(...)

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 racione 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”.*

(...)

La resolución impugnada del TEAR fue dictada el 26 de junio de 2015, fecha en la que aún no se conocía el criterio doctrinal emitido por el TEAC el 30 de septiembre del mismo año.

En este caso, puesto que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se produce con anterioridad a la liquidación de las deudas al deudor principal, es decir, en las fechas en que se adquirieron los inmuebles –4 de julio y 16 de septiembre de 2005-, el momento inicial para la exigencia de la responsabilidad ha de computarse según la regla general, desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal a quien le fueron notificadas las liquidaciones en período voluntario el 19 de octubre de 2007, las cuales resultando posteriormente impagadas. Únicamente en los 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.

Concluye el TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio, en su fundamento de derecho tercero, de la siguiente forma:

"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".

## Quinto.

Como última cuestión, queda pronunciarse sobre la interpretación que ha de darse al artículo 68.7 de la LGT en la medida en que la resolución que da lugar a otro de los criterios aquí debatidos considera que para que sea aplicable es necesario que se trate de sujetos que tengan la condición de obligados al pago de la deuda, condición que solo puede concurrir en los responsables cuando se haya iniciado frente a ellos la acción recaudatoria encaminada a determinar dicha condición. Dicho de otra forma, si cabe distinguir entre el responsable ya declarado del responsable no declarado formalmente. Para resolver esta cuestión es necesario determinar el momento en el que nace la responsabilidad, tema que también fue abordado por el TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio el 30 de septiembre de 2015 en su Fundamento de Derecho Tercero:

"(...)

*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".*

(...)"

Este criterio ha sido siempre mantenido por el TEAC en sus resoluciones, tales como RG 1576/2005 de 28 de marzo de 2007, que señala:

“(…) la posición deudora de los responsables no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación, y en la causa de ella, y les atribuye la condición de obligados secundarios respecto de quienes han realizado el hecho imponible; es decir, la obligación tributaria nace para los responsables cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.(…)”

Este criterio se ve corroborado por el Tribunal Supremo en sentencias como la dictada el 25 de abril de 2008 (Rec. nº 6815/2002) que señala

“Por ello, puede afirmarse que aunque la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, esa obligación no puede hacerse efectiva en ese momento; consecuentemente, el acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, (…)”.

O también la dictada 27 de septiembre de 2012 (Rec. nº 3103/2009), en el que en un supuesto de adopción de medidas cautelares contra un presunto responsable solidario con anterioridad a la iniciación del procedimiento de declaración de responsabilidad indicando que:

“Como en ocasiones hemos dicho 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 ello se concluye que la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago independientemente de que esta obligación no pueda hacerse efectiva o no sea exigible en este momento, puesto que para su exigibilidad se precisa el acto de declaración de responsabilidad o derivación de la acción administrativa que tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación y constitutivo de su exigibilidad. Por lo tanto, no puede entablarse diferencia alguna, a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre un responsable declarado y un responsable no declarado puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, si bien, respecto del segundo de ellos aún no se ha dictado el acuerdo de declaración de responsabilidad que determine el alcance de la misma, pero la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal o para otros obligados al pago implica también la interrupción del plazo de prescripción para los responsables solidarios. En este sentido el TEAC ha dictado resoluciones como la de 7.06.2012 RG 1709/2010 y de 18.11.2009 RG 1062/2009, señalando ésta última:

“QUINTO.- Aduce la recurrente, la prescripción de la acción administrativa para exigir el cobro de la deuda, ya que la interrupción de la prescripción para el deudor a que hace referencia la resolución impugnada, no afecta al responsable subsidiario. Sin embargo, la interrupción del plazo de prescripción al deudor principal, también afecta al responsable, como sostiene la sentencia del T.S. de 14 de mayo de 2009 (Recurso de Casación núm. 181/2003), al señalar que “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 64 b) y 65 de la LGT, pero ha de entenderse referida al obligado principal, y sólo secuencialmente a los responsables solidarios o subsidiarios, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago; y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos a los que se refiere el artículo 66 de la citada LGT, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción seguía corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios”. Conclusión que ha sido recogida expresamente en el artículo 68.7 de la nueva Ley General Tributaria, al indicar que “Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”.”

En la resolución impugnada, el presupuesto de hecho de la responsabilidad hay que situarlo en el momento en el que se efectuaron las transmisiones/adquisiciones de los inmuebles, el 4 de julio y el 16 de septiembre de 2005, mientras que la realización del hecho imponible por parte del deudor principal databa de los ejercicios 2003 y 2004, períodos que fueron objeto de comprobación e investigación concluyendo en los acuerdos liquidatorios dictados el 19 de octubre de 2007. Concurriendo ambos presupuestos, el acuerdo declarativo de la responsabilidad fue dictado el 1 de diciembre de 2011, a cuya fecha, y teniendo en cuenta los actos interruptivos de la acción de cobro realizados respecto del deudor principal, no había transcurrido el plazo de prescripción.

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 los criterios siguientes:

1. De conformidad con el artículo 67.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, tanto en su redacción resultante de la Ley 7/2012 como en la anteriormente vigente, si 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 que va a dar lugar a la responsabilidad, que es precisamente, en relación con tal responsable, el deudor principal.

2. La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT solo puede tener lugar una vez que la deuda del deudor principal ha sido liquidada, estableciéndose el “dies a quo” del plazo de prescripción para proceder a la declaración de responsabilidad de la siguiente forma:

2.1- 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, el plazo de prescripción se computará desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo de pago en período voluntario.

2.2- 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.

3. La realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, independientemente de que esta obligación no pueda hacerse efectiva o no sea exigible en este momento, puesto que para su exigibilidad se precisa el acto de declaración de responsabilidad o derivación de la acción administrativa, el cual tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación y constitutivo en cuanto a su exigibilidad. Por lo tanto, no puede establecerse diferencia alguna, a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre un responsable declarado y un responsable no declarado, puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, si bien, respecto del segundo de ellos, aún no se ha dictado el acuerdo de declaración de responsabilidad en que se determina el alcance que le corresponde, pero la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal o para otros obligados al pago implica también la interrupción del plazo de prescripción para estos responsables solidarios.

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