

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087903

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1308/2022, de 14 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6321/2020

### SUMARIO:

**Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos específicos. Responsabilidad de la deuda tributaria.** *Prescripción de la acción para la declaración de responsabilidad solidaria. Dies a quo.* La sentencia de instancia, tras rechazar varios -no todos- motivos de nulidad esgrimidos por los declarados responsables contra el acto de derivación de responsabilidad solidaria, acoge en el último fundamento jurídico el basado en la prescripción de la facultad de la Administración para derivar la deuda tributaria. Lo que se cuestiona, a la vista del auto de admisión, es precisar el *dies a quo* del que arranca el cómputo del plazo de prescripción y, por ende, el acierto -o no- de la sentencia. Esta Sala ya se ha pronunciado sobre este tema en la STS, de 10 de julio de 2019, recurso n.º 4540/2017 (NFJ074241), entre otras. En el caso que aquí se enjuicia, en que se analizó en el seno del proceso de que dimana esta casación una responsabilidad del art. 42.2 a) LGT, por la que se imputó a los recurridos en esta sede, recurrentes en la instancia, el «ser causantes o colabor[ar] en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria», es esta modalidad de la responsabilidad, por cooperación o causación dolosa de actos de ocultamiento patrimonial, la que justifica la aplicación del párrafo segundo. La índole de esta categoría englobada en las variedades del art. 42.2 LGT es distinta de la determinante de las demás clases de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, que anudan la obligación, a título de responsabilidad, a la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal. [Vid. STS, de 10 de julio de 2019, recurso n.º 4540/2017 (NFJ074241)]. El art. 67.2 LGT establece que seleccionada la norma aplicable al caso, la indicada en la rúbrica de este fundamento, y advertido que la más tarde establecida, en la Ley 7/2012, no posee alcance solo aclaratorio ni interpretativo del contenido de aquélla a la que viene a sustituir, sino que es sustancialmente correctora de su regulación y, en todo caso, agravatoria o desfavorable para el interesado -por lo que, fuera interpretativa o aclaratoria o rebasase ese carácter, no puede operar como fórmula para inferir el sentido y finalidad de una norma anterior, aplicable al caso, más favorable; y clara y precisa en su regulación, por prohibirlo el art. 9.3 CE-, la doctrina que se establece al caso es la que a continuación sigue. El *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incurso en la causa legal del art. 42.2 LGT -expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria- comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquélla es subordinada. En el caso que nos ocupa, habían transcurrido con creces los cuatro años desde la celebración de los actos de transmisión patrimonial que constituían el presupuesto de la responsabilidad, actos, por lo demás, documentados en instrumentos públicos que la Administración no niega haber conocido o podido conocer, hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Por tanto, la sentencia de instancia, al considerar prescrita la acción de la Administración, es acertada y debe ser confirmada, con declaración de no haber lugar al recurso de casación promovido contra ella por la Administración General del Estado. [Vid., ATS de 20 de mayo de 2021, recurso n.º 6321/2020 (NFJ082354) y STSJ de Andalucía (Sede en Málaga), de 27 de enero de 2020, recurso n.º 189/2017 (NFJ080718) que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 67 y 68.  
Código Civil, art. 1.974.

### PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.308/2022

Fecha de sentencia: 14/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6321/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/09/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6321/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1308/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6321/2020, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL

ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia nº 108/2020, de 27 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía -sede de Málaga- en el recurso nº 189/2017. Ha comparecido como recurrido el procurador don José Domingo Corpas, en nombre y representación de DOÑA Estefanía, DON Mateo y DOÑA Manuela.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de enero de 2020, cuyo fallo dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Domingo Corpas, en nombre y representación de Dña. Estefanía, D. Mateo y de Dña. Manuela, frente a la resolución aludida en el primero de los antecedentes de hecho de la presente, que anulamos y dejamos sin efecto, todos los demandantes en relación con las deudas de D. Urbano de las que trae causa, por no ser conforme a derecho.

Todo ello con expresa imposición de costa a la parte demandada hasta el límite de 1.500 euros por todos los conceptos [...]"

### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 7 de mayo de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos 67.2, último párrafo y 68.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y la jurisprudencia dictada en relación con el mismo, y en particular "las sentencias del Tribunal Supremo de 19-11-2015, rec. cas.372712014 y 21-6-2016 (sic), rec. cas. 1312/2015".

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de julio de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado como recurrente, ha comparecido el 19 de octubre de 2021 y el procurador don José Domingo Corpas en la representación ya reseñada, como recurrido, lo ha hecho el 19 de octubre de 2020, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de mayo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar, interpretando el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios, cuando los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 30 de junio de 2021, en el que se mencionan como infringidas las normas arriba citadas, solicitando de este Tribunal Supremo:

"[...] que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 67 y 68 de la LGT, y, en su virtud, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 24-11-2016 y los actos administrativos de los que trae causa [...]"

### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

El procurador Sr. Domingo Corpa en nombre de los tres recurridos que han sido ya indicados, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 17 de septiembre de 2021, donde solicita:

"[...] tenga por evacuado en tiempo y forma el trámite de oposición al recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado contra la sentencia dictada con fecha 27 de enero de 2020 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía , y finalmente, tras la tramitación correspondiente y sin necesidad de vista, dicte sentencia que declare no haber lugar a dicho recurso y confirme la sentencia recurrida, imponiendo a la recurrente el pago de las costas del recurso [...]"

## **Quinto. Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 27 de septiembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, si bien continuó ese acto procesal hasta el 4 de octubre posterior, en que se votó y falló el recurso, con el resultado que seguidamente se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar qué sentido haya de darse al artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria -LGT- esto es, cuál el dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios del artículo 42.2.a) de la misma ley, en aquellos casos en que, como el que ahora examinamos, los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal.

### **Segundo. Reseña de la sentencia impugnada en casación.**

La sentencia de la Sala de esta jurisdicción radicada en Málaga, tras rechazar varios -no todos- motivos de nulidad esgrimidos por los declarados responsables contra el acto de derivación de responsabilidad solidaria, acoge en el último fundamento jurídico el basado en la prescripción de la facultad de la Administración para derivar la deuda tributaria. Lo que se cuestiona, a la vista del auto de admisión, es precisar el dies a quo del que arranca el cómputo del plazo de prescripción y, por ende, el acierto -o no- de la sentencia.

Señala así la sentencia impugnada, en el fundamento quinto, en que se estudia el motivo aducido en relación con la prescripción extintiva:

"[...] QUINTO. En lo que respecta, por último, a la posible existencia de prescripción del derecho de la Administración a exigir a los recurrentes la deuda correspondiente a los trimestres segundo a cuarto del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio de 2009, la sustenta la parte actora en que en el momento de iniciarse los procedimientos de declaración de responsabilidad (en marzo de 2015) habían transcurrido más de cuatro años desde aquel en el que debía haberse presentado la correspondiente liquidación.

Mas tal cómputo resulta erróneo. Esta cuestión ha sido previamente abordada por la Sección Primera de esta Sala en su Sentencia de 29 de enero de 2016 (dictada recurso 24/2013 ), que no puede sino ser reproducida a continuación (por resultar aplicables tales razonamientos al supuesto en cuestión): "La primera cuestión que debemos examinar no es otra que la relativa a la eventual prescripción del derecho de la Administración para declarar la responsabilidad solidaria, cuya hipotética estimación haría innecesario el examen del resto de las cuestiones suscitadas. Como afirma la STS 13 septiembre 2013 (casación 2085/2012 ): "El procedimiento de derivación de responsabilidad tiene como finalidad declarar responsable solidario o subsidiario de las deudas del obligado tributario a un tercero determinado por la Ley. La derivación de la deuda exige un acto expreso de naturaleza declarativa, en ningún caso recaudatoria". Hasta que no se declara la derivación de responsabilidad no surge ninguna obligación de pago para el responsable solidario o subsidiario y por lo tanto, no se ha iniciado el plazo para pagar en vía voluntaria o ejecutiva, lo que tiene su lógico trasunto en la contemplación de un dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción distinto del que opera cuando del obligado tributario principal se trata. En tal sentido la STS 19 noviembre 2015 (casación 3727/2014 ) concluye que el cómputo de la prescripción no se puede realizar de igual manera en uno y otro caso, argumentando al respecto que "Cuando se habla de derivación de responsabilidad solidaria (como en este caso), nos referimos a los concretos supuestos previstos en la Ley que exigen que se produzca un determinado comportamiento, y una vez que se acredita la concurrencia del supuesto de hecho que genera la responsabilidad solidaria es cuando procede a computarse el plazo prescriptivo. No estamos ante una solidaridad de deudores desde el momento inicial, lo que se produce es la solidaridad en el pago de la deuda cuando conforme al artículo 38.1 Ley 230/1963 se colabore o se sea causante de la infracción tributaria, y

además puede ser declarada esa responsabilidad solidaria en cualquier momento, incluso con posterioridad a la liquidación, al comprobarse la concurrencia del supuesto de hecho para declararla".

Y es que la posición deudora del responsable solidario no deriva de la realización del hecho imponible del tributo, como ocurre en otras ocasiones, sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley; es decir, la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. De ahí que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable haya 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 hubiera devengado originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo. De ahí también que no puedan hacerse valer frente al responsable solidario los actos de interrupción de la prescripción que hayan tenido lugar respecto al obligado principal con anterioridad, como pone de manifiesto la STS 19 noviembre 2015 anteriormente citada, incidiendo en la consideración de que "...si todas las actuaciones frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido pues no se lograría entender qué efectos tendría fijar un dies a quo para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél. La extensión al responsable sólo puede operar una vez que ya ha sido declarado formalmente responsable, pues hasta dicho instante no es responsable, y no puede, por tanto, pagar la deuda. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago".

En el mismo sentido de entender que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezarse a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata*, y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo se pronuncian, entre otras muchas, las SSTs 17 octubre 2007 (casación 4803/2002), 17 marzo 2008 (casación 6738/2003), 14 mayo 2009 (casación 181/2003), 7 julio 2010 (casación 3520/2005), 15 diciembre 2011 (casación 5748/2008), 26 abril y 14 mayo 2012 (casación 5411/2008 y 5182/2009, respectivamente) y 9 mayo 2013 (casación 6329/2010). La distinción, por lo demás, tiene igualmente reflejo en la propia normativa, disponiendo el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria 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, 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".

En idéntico sentido, la reciente Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 (casación 4540/2017) refiere lo siguiente: "Respecto a la prescripción ha de tenerse en consideración el contenido del art. 67.2 de la Ley General Tributaria, conforme al cual: "No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad (solidaria) 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". No sólo es aplicable dicho precepto, sino que también ha de tenerse en consideración el criterio de la *actio nata*, es decir, el momento en que el acreedor, la Administración Tributaria, puede dirigirse contra los responsables solidarios que con sus actos han contribuido a ocultar o transmitir los bienes con la finalidad de impedir la actuación de la misma, el dies a quo para computar la prescripción".

Aplicando la anterior normativa y doctrina jurisprudencial al supuesto enjuiciado se comprueba que si bien no asiste la razón a la parte actora en su razonamiento (al pretender fijar el dies a quo en un momento incorrecto, coincidente con aquel en el que debía haberse presentado la correspondiente liquidación -que es el aplicable al obligado tributario, conforme al artículo 67.1 de la Ley General Tributaria-) sí que concurre la prescripción que invoca. Y ello por cuanto el hecho determinante de la responsabilidad solidaria que se declara respecto de los demandantes -mediante la transmisión a los mismos de diversas participaciones sociales de las mercantiles "Union Buildings KB PB SL" y "Eurotributos SL"- tiene lugar el día 10 de marzo de 2010 (basta a estos efectos dar lectura a la motivación de cada una de las tres resoluciones originariamente atacadas), fecha posterior a la que señala la parte actora y a la que ha de estarse para fijar el dies a quo; mientras que los acuerdos de inicio de los procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria se dictan el 2 de marzo de 2015, resultando notificados a los actores los días 5 y 9 de marzo del mismo año (y los acuerdos que le ponen fin de 15 de abril de 2015 los días 16, 20 y 21 de abril de 2015), según consta en el expediente administrativo remitido a esta Sala. Dado que entre ambas fechas se aprecia que el plazo prescriptivo se ha rebasado holgadamente, la prescripción invocada debe ser apreciada, aunque por razones diferentes a las invocadas por los demandantes. A estos efectos ha de apuntarse la inviabilidad de aplicar al supuesto, como sostiene la Administración demandada, lo dispuesto en el artículo 1.974 del Código Civil para entender que los actos de interrupción de la prescripción que se verificaron respecto del obligado tributario la propician respecto de los demandantes (por su condición de deudores solidarios). Y ello porque,



como se ha razonado previamente, la propia Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015 (casación 3727/2014 ) que invoca la propia Administración en su escrito de contestación excluye expresamente dicha posibilidad en los siguiente términos: " si todas las actuaciones frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido pues no se lograría entender qué efectos tendría fijar un día a quo para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél. La extensión al responsable sólo puede operar una vez que ya ha sido declarado formalmente responsable, pues hasta dicho instante no es responsable, y no puede, por tanto, pagar la deuda. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago". En definitiva, y dado que la declaración de responsabilidad tuvo lugar con posterioridad a los actos interruptivos referidos al obligado tributario que la Administración pretende hacer valer, los mismos no pueden ser válidamente esgrimidos frente a los demandantes por la vía que se apunta.

Lo razonado en el presente fundamenta conduce a la estimación del recurso planteado sin necesidad de abordar el resto de cuestiones suscitadas por la actora [...]".

### **Tercero.** *El fundamento argumental del recurso de casación articulado por la Administración del Estado.*

El hilo discursivo del escrito de interposición suscrito por el Abogado del Estado se basa en las siguientes consideraciones:

"[...] La sentencia objeto del presente recurso declara la prescripción de la deuda por IVA, si bien por razones distintas de las alegadas por los interesados y estima el recurso, sin necesidad de pronunciarse sobre la concurrencia de los requisitos del art. 42.2.a) LGT.

Las razones por las que la Sala del TSJ se inclina por la estimación del recurso se contienen en el Fto. 5 en el que se transcribe una sentencia anterior de la propia Sala que recoge jurisprudencia sobre la cuestión, se cita una parte de la STS de 10-7-19, RCA 4540/2017, y se alcanza la siguiente conclusión: ...

Alegamos la infracción de los artículos 67.2 y 68.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT ) y de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 19-11-2015, rec. cas. 3727/2014 y 21-6-2016, rec. cas. 1312/2015 .

El artículo 67.2 LGT en su redacción inicial aplicable al momento en que tuvieron lugar los actos de disposición a efectos de la derivación del art. 42.2.a), establecía:

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

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

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

A partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, esto es, partir del 31-10-2012, el art. 67.2 LGT tiene la siguiente redacción:

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

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

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

Y según el párrafo primero del apartado 8 del artículo 68 LGT:

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

## 2.2. Exposición razonada de las infracciones cometidas

La sentencia del TSJ de Andalucía se fundamenta en una interpretación del art. 67.2 LGT, en cuya virtud, el dies a quo del plazo de prescripción de la responsabilidad tributaria del art. 42.2.a) LGT estaría referido al momento en que se hubieran realizado los actos de disposición u ocultación que constituyen el presupuesto de esa responsabilidad.

La prescripción se habría producido debido a que entre la fecha en que tuvieron lugar las transmisiones efectuadas por el deudor principal (22 de mayo de 2009 y 10 de marzo de 2010) y la fecha en la que se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad frente a los recurrentes (2 de marzo de 2015), habría transcurrido en exceso el plazo de prescripción.

Esa interpretación, a nuestro juicio, no tiene cabida en el art. 67.2 LGT. Es posible que, si se examinan las dos redacciones que ha tenido el precepto y se aplica *ratione temporis* la primera de ellas, alguien pudiera pensar que la prescripción para el responsable del art. 42.2 LGT habría de contarse desde que se produce la transmisión u ocultación.

Dicho de otra manera, la aclaración introducida en el art. 67.2 LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, no habría conseguido su objetivo sino que, por el contrario, podría hacer pensar que en la redacción inicial el mencionado precepto obligaba a atender, en todo caso, a la fecha en que se realizaron las operaciones de transmisión u ocultación.

La mencionada Ley 7/2012 siguiendo esta línea, habría innovado modificando el precepto.

Sin embargo, a nuestro modo de ver y como trataremos de acreditar seguidamente, el párrafo segundo del art. 67.2 LGT tiene el mismo sentido antes y después de la Ley 7/2012, que no es otro que matizar el alcance del párrafo primero para aquellos casos en que el acto de transmisión u ocultación se producen con posterioridad a la finalización del periodo de pago en voluntaria concedido al deudor principal.

El párrafo segundo del art. 67.2 LGT siempre ha perseguido el mismo objetivo que es que el dies a quo del plazo de prescripción del responsable del art. 42.2 LGT, cuando las operaciones de transmisión u ocultación son posteriores al nacimiento o a la liquidación de la deuda, se inicie desde el momento en que se realizan esas operaciones. En estos casos, y solamente en estos casos, la prescripción comienza a contarse desde que tienen lugar los actos que determinan el nacimiento de la responsabilidad.

Por eso la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 justificaba el cambio de redacción de la siguiente manera: " 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 periodo voluntario del deudor principal".

Y es que el párrafo primero del art. 67.2 LGT refiere el nacimiento de la acción para exigir la responsabilidad solidaria al momento en que finaliza el plazo de pago en periodo voluntario para el deudor principal.

Esa regla tiene alcance general y se aplica a todos los supuestos de responsabilidad solidaria, también a los supuestos del art. 42.2 LGT, lo que debe tenerse presente para interpretar el segundo párrafo del precepto.

Quizá la redacción del segundo párrafo del art. 67.2 LGT, al utilizar la expresión " no obstante", pudiera inducir a confusión, si bien, dicha expresión también puede entenderse como equivalente a " sin embargo", en el sentido de " sin que sirva de impedimento", esto es, que además de lo que se dice en el párrafo primero, se establece una regla especial para los supuestos del art. 42.2 LGT, regla especial que solamente tiene sustantividad propia si se aplica en la forma que defendemos".

### **Cuarto. La oposición al recurso por los declarados responsables**

Los responsables derivados -esposa e hijos del deudor principal- se oponen al recurso ofreciendo una interpretación diferente del artículo 67.2 LGT:

"[...] SEGUNDO. *De la infracción del artículo 67.2 de la Ley General Tributaria* .

1. A la fecha en que se produjeron los hechos que la Administración tributaria considera determinantes de la responsabilidad, el artículo 67.2 LGT tenía la siguiente redacción:

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

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

2. La Administración del Estado considera en su recurso que el dies a quo del plazo de prescripción para el responsable no es el que dice el precepto, sino que debe ser el que se estableció en el artículo 67.2 LGT en la redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Es decir, la Administración recurrente considera que debe hacerse una interpretación extensiva del precepto aplicable más allá de su tenor literal, por su comparación con el texto que entraría en vigor dos años y medio más tarde, entendiendo que lo que quiso decir el legislador en el texto vigente en marzo de 2010 es lo que entró en vigor el 31 de octubre de 2012 y que, en consecuencia, en la práctica, debe aplicarse éste con carácter retroactivo.

3. Así las cosas, el día de inicio del plazo de prescripción para los responsables sería, según la Administración recurrente, el 6 de mayo de 2015, día siguiente al de la finalización del plazo de pago en período voluntario para el deudor principal.

Es decir, para un hecho que en opinión de la Administración tributaria genera responsabilidad de terceros, el plazo para entender prescrita la obligación resultante de tales hechos tiene una duración de más de 5 años, que son los que van desde el 10 de marzo de 2010 -fecha de la transmisión de las participaciones sociales de EUROTRIBUTOS S.L.- hasta los días 15, 20 y 21 de abril de 2015 en que se notifican los acuerdos de declaración de responsabilidad.

4. A tal efecto, la Administración del Estado considera que el aplicable es el primer párrafo del artículo 67.2 LGT, y que el párrafo segundo de dicho artículo siempre ha perseguido el mismo objetivo, antes y después de su redacción por Ley de 29 de octubre de 2012, que es que el dies a quo del plazo de prescripción del responsable del artículo 42.2 LGT sea el del momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad "cuando las operaciones de transmisión u ocultación son posteriores al nacimiento o a la liquidación de la deuda", matización que hubiera sido deseable en el texto vigente en el mes de marzo de 2010 si el legislador la hubiera querido así.

5. La interpretación pretendida por la Administración del Estado infringe, en nuestra opinión, el sentido recto y usual de los términos literales del precepto aplicable *ratione temporis* y va en contra de lo previsto en el artículo 12 LGT, pues creemos que no hay otra forma de entenderlo a efectos de su aplicación, que la de considerar que existe una regla general que es la del párrafo primero, y una norma especial aplicable a los responsables solidarios del artículo 42.2 LGT expresamente prevista en el párrafo segundo.

6. La explicación de la desigualdad de trato entre unos y otros responsables solidarios posiblemente obedeciera entonces, es decir con el texto vigente en 2010, en la matización que hace la sentencia núm. 1033/2019, de 10 de julio, dictada por la Sala a la que me dirijo. Se dice en ella:

"... si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT .

No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT , sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar".

De lo que se deduce, en nuestra opinión, la imposibilidad de considerar, como se hace en el recurso, que "el párrafo segundo del art. 67.2 LGT tiene el mismo sentido antes y después de la Ley 7/2012" y que "siempre ha perseguido el mismo objetivo que es que el dies a quo del plazo de prescripción del responsable del art. 42.2 LGT se inicie desde el del momento en que se realizan esas operaciones" de transmisión u ocultación sólo cuando se produzcan con posterioridad a la finalización del período de pago voluntario del deudor principal, pues el responsable del artículo 42.2 LGT no es un codeudor por extensión respecto a la deuda tributaria de este último, sino un responsable específico "por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados" y tiene razón de ser que el inicio del plazo de prescripción dé comienzo con los actos que se hicieron para eludir la vocación de dichos bienes a estar afectos al pago de la deuda tributaria.

7. En la interpretación que se hace por la Administración en su recurso, se analiza el término "no obstante" para equipararlo a "sin embargo", lo que -dice- puede entenderse como "sin que sirva de impedimento".



Para la RAE la expresión "no obstante" tiene dos valores: como locución adverbial equivalente a "sin embargo", que suele ir en cualquier parte de la oración aislada del enunciado por comas, y como locución preposicional equivalente a "a pesar de", en que suele ir seguida de un sustantivo o infinitivo. En ningún caso es sinónimo a "sin que sirva de impedimento", pues, al contrario, lo que expresa el segundo párrafo del artículo 67.2 comenzando por la locución adverbial es que lo que se dice en dicho segundo párrafo es contradictorio con lo regulado en el párrafo primero, pero sin impedir lo que se establece en éste.

Es decir, se trata de dos supuestos diferentes que no sólo no se interfieren, sino que regulan situaciones diferentes, pues "no obstante" lo establecido para los responsables solidarios con carácter general para los que "el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal", para los responsables solidarios del artículo 42.2. LGT el "plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad".

No hay matización alguna al tenor literal del precepto aplicable a los responsables solidarios del artículo 42.2. LGT. Para éstos hay una norma especial que excluye la aplicación de la norma general y no hay posible aplicación retroactiva de la norma que entró en vigor el 31 de octubre de 2012 a la situación de hecho producida en el mes de marzo de 2010 -lo que en todo caso no permite el artículo 10.2 LGT- pues, como dice el Tribunal Constitucional en la sentencia núm. 182/1997 de 28 de octubre, el "límite expreso de la retroactividad in peius de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales", como evidentemente ocurre con la norma del artículo 42.2.a) LGT.

El artículo 66 LGT fija en cuatro años el plazo por cuyo transcurso prescribe el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y el apartado b) del mismo artículo establece ese mismo plazo para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

En lo que respecta al responsable solidario del artículo 42.2 LGT, una vez transcurridos cuatro años desde que ocurrieron "los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad", prescribió el derecho de la Administración para derivar la responsabilidad, pues por aplicación del principio de seguridad jurídica al que obedece el instituto de la prescripción, el responsable no puede quedar a resultas de una actuación administrativa que le trate de peor manera que al sujeto pasivo.

Como se dice en el recurso, hay dos períodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, y el que se abre con la derivación de responsabilidad, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable.

Por tanto, si con el responsable comenzaría la prescripción con el inicio del procedimiento de derivación siempre que la acción contra él no hubiera prescrito ya, cuando a la esposa e hijos del deudor principal se les notifica dicho inicio el día 2 de marzo de 2015 ha prescrito el derecho de la Administración a derivarles la deuda tributaria, porque el plazo de prescripción respecto a ellos comenzó a correr el día 10 de marzo de 2010 en que, conforme al precepto vigente y a tenor de la responsabilidad específicamente imputada -la del artículo 42.2.a LGT- ocurrieron "los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad".

8. Con cita de la resolución del TEAC de 21 de julio de 2016 y de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, se concluye que el inicio del plazo de prescripción debe coincidir con la posibilidad de ejercer la acción contra el responsable, lo que -se dice en el recurso- se ajusta al concepto de la actio nata. En consecuencia, en la interpretación que se sostiene de contrario, esto no tendrá lugar sino desde el día siguiente a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal.

Recordemos que, tal como se reconoce por la Administración del Estado en el escrito de recurso, el período voluntario de pago del deudor principal finalizó el día 5 de mayo de 2015 respecto a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones dictados el día 13 de marzo de 2015. Sin embargo, ya antes de esta fecha, concretamente el día 2 de marzo de 2015, se habían iniciado los procedimientos de declaración de responsabilidad, por lo cual el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal o, en último término la actio nata, tienen una nula incidencia en este supuesto.

9. Por último, el artículo 1969 del Código Civil establece el inicio del cómputo de la prescripción de toda clase de acciones "desde el día en que pudieron ejercitarse" configurando así el referido principio de la actio nata. Pero, tal como se dice textualmente en dicho artículo, ello es "cuando no haya disposición que otra cosa determine", disposición existente cuando ocurrieron los hechos (artículo 67.2 en su redacción vigente en 2010) que fija expresamente ese día inicial del cómputo, sin ningún matiz ni interpretación posible en contrario, en el momento en que se produjeron los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad [...].

**Quinto.** Consideraciones jurídicas que ofrece el caso y que expresa este Tribunal Supremo para formar doctrina.

1. Puede afirmarse, ya, que la sentencia de instancia interpreta de forma correcta y acertada el art. 67.2 LGT, en la versión aplicable al caso, acorde su exégesis con la que deriva de la doctrina de esta Sala que, aun no habiéndose pronunciado de manera directa y frontal sobre el precepto mencionado -de muy confusa redacción- orienta nuestros pasos en tal dirección, como lo muestra el criterio reiterado que contienen las sentencias mencionadas en la de instancia.

Los dos primeros párrafos del artículo citado, en la redacción aplicable al caso, la originaria de la LGT, dicen lo siguiente:

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

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

2. El citado precepto fue modificado por el artículo 1.5 de 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, dejando así la redacción final (que no es aplicable al caso):

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

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar".

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

De no ser así la interpretación lógica del precepto, la ley habría prescindido por completo de esta singular modalidad prescriptiva, pues en ningún otro pasaje de la ley se prevé la prescripción de la facultad de declarar al responsable solidario su obligación de pago de las deudas tributarias junto al deudor principal. Esto es, rectamente entendido, el precepto se refiere al *dies a quo* del plazo de prescripción que establece el art. 66.a) -no el b)- de la LGT.

4. Fijadas tales aclaraciones elementales, consideramos que el precepto establecido en la redacción primitiva del art. 67.2 LGT es claro y, por ende, no precisa de aclaraciones posteriores en ejercicio de la denominada interpretación auténtica que vayan o puedan ir más allá de la meramente gramatical, pues la dicción del artículo no ofrece dudas sobre lo que quiso decir, aun con los problemas de déficit de técnica normativa que hemos mencionado.

Es más, si así fuera, esto es, si la versión instaurada en 2012 tuviera una función meramente interpretativa o aclaratoria de lo que ya, conforme a esa idea sugerida por la Administración, estaba implícito o agazapado en el texto de la norma aclarada -situación que parece abonada por la exposición de motivos de la Ley 7/2012, pese a que la voluntad legislativa de aclarar no siempre fructifica en un resultado materialmente aclaratorio-, estaríamos ante un caso en que, por vía puramente interpretativa o supuestamente clarificadora, se impone la aplicación a una situación jurídica dada de una norma perjudicial, más gravosa y aflictiva para su destinatario, lo que resulta rigurosamente inaceptable en relación con obligaciones tributarias como las que implanta el art. 42.2 LGT, cuya naturaleza sancionadora hemos determinado con constancia y reiteración como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria, con directa infracción del art. 9.3 de nuestra Constitución, que garantiza la "...irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales".

Establecidas tales precisiones imprescindibles, procede interpretar el art. 67.2 LGT en su versión originaria, desplazada por la vigente, inaplicable al caso debatido.

5. La conjunción adversativa "no obstante" con que se inicia el segundo párrafo, con toda claridad, crea una salvedad sobre la regulación del primer párrafo, pero solo en lo relativo a la naturaleza de la responsabilidad solidaria que constituye su contenido. Este primer párrafo consagra una regla general y el segundo párrafo, una excepción. Reproduzcamos, una vez más, la norma que hemos de interpretar:

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

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

Si prescindimos del contenido sedicentemente aclaratorio suministrado por la Ley antifraude de 2012, el precepto que debe ser objeto de análisis regula una situación jurídica con absoluta claridad y nitidez -no necesitada, pues, de complemento alguno proveniente de una norma de igual rango que le dote de sentido, supliendo una supuesta carencia originaria- y en esa regulación inicial, el hecho temporal a que se refiere la versión corregida, en favor de la Administración, por la Ley 7/2012 no ocupa lugar alguno. Entonces, la diferencia entre los dos párrafos, separados por la adversativa no obstante, radica, no ya en el elemento temporal -que, por lo demás, introduce graves problemas dogmáticos, no ya cronológicos, sino de ejercicio de la potestad, pues da por supuesto, sin límites aparentes, que cabe indistintamente declarar la responsabilidad tributaria antes o después del establecimiento, mediante liquidación, de la deuda principal que ha de derivarse- la diferencia, decimos, no estriba sino en la índole de la responsabilidad a que se refiere el precepto.

6. El apartado segundo es, pues, exclusivamente aplicable a los casos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT, no así a los demás supuestos de responsabilidad. La distinción de la primitiva fórmula acuñada tiene pleno sentido si se considera que el hecho en cada caso determinante de la responsabilidad aglutinada bajo las letras a) a d) del art. 42.2 LGT no guarda relación alguna con los hechos de los que surge la obligación del deudor principal -hecho imponible y hecho determinante del tipo sancionador- sino que nacen o dimanar de conductas, todas ellas acontecidas en fase recaudatoria, encaminadas, en su conjunto, al propósito de hacer estéril la acción de cobro de aquellas deudas.

7. Traducido todo ello al caso que aquí se enjuicia, en que se analizó en el seno del proceso de que dimana esta casación una responsabilidad del art. 42.2.a) LGT, por la que se imputó a los recurridos en esta sede, recurrentes en la instancia, el "ser causantes o colabor[ar] en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria", es esta modalidad de la responsabilidad, por cooperación o causación dolosa de actos de ocultamiento patrimonial, la que justifica la aplicación del párrafo segundo.

8. Quiere ello decir -y no es la primera vez que lo decimos, para ello léase la sentencia de instancia y la cita extractada en ella de varias sentencias de esta Sala- que el hecho habilitante de esta particular responsabilidad solidaria no sobreviene por razón del modo en que se incumplió la obligación tributaria del deudor principal -como es el caso de la responsabilidad del art. 42.1 LGT y, también, de la responsabilidad subsidiaria-, sino de un hecho distinto y posterior a él, que cursa en el ámbito del entorpecimiento de la acción de la Administración para hacerse con el pago de dicha deuda principal. No en vano, la fórmula introductoria del art. 42.2 LGT se pronuncia así: "2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, 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".

9. Como hemos dicho repetidamente, la índole de esta categoría englobada en las variedades del art. 42.2 LGT es distinta de la determinante de las demás clases de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, que anudan la obligación, a título de responsabilidad, a la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal.

Siendo unas y otras, pues, de diferente naturaleza -como lo prueba, de modo inexorable, la existencia del límite o alcance máximo de la responsabilidad económica, ceñida al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar-, es lógico y comprensible que se prevea para ella una norma especial en materia de prescripción extintiva, en lo atinente al dies a quo, que lo sitúe en el momento de celebración o realización de tales negocios traslativos que se reputan elusorios o evasivos del patrimonio del deudor principal, conforme a la cual se desencadenen, per se y sin necesidad de estar atentos a las vicisitudes de las actuaciones dirigidas a declarar la deuda tributaria imputable al obligado principal, un cómputo que, por lo demás, es respetuoso con el principio de la actio nata, pues son tales negocios evasores a los que ha de atenderse al efecto.

Este principio de la actio nata, cabe añadir, no solo protege al sujeto jurídico, en el ejercicio de sus derechos y acciones, de aquellos hechos o actos que desconoce y que, conforme a esta teoría o doctrina, no podrían fundamentar una presunción de abandono, sino que, en un sentido contrario o inverso, impide también, desde la perspectiva del principio de buena fe, prolongar el derecho -y, en caso de poderes públicos, hacerlo más allá del límite legal contado desde el nacimiento de la acción- para supeditar a la voluntad del órgano administrativo el arranque y consumación del plazo prescriptivo, que es la consecuencia que deriva de la tesis esgrimida en el escrito de interposición del recurso de casación.

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

"[...] si todas las actuaciones frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido pues no se lograría entender qué efectos tendría fijar un dies a quo para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél. La extensión al responsable sólo puede operar una vez que ya ha sido declarado formalmente responsable, pues hasta dicho instante no es responsable, y no puede, por tanto, pagar la deuda. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago".

En otras palabras, puesto que la declaración de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 68.7 LGT, en su versión inicial, tuvo lugar con posterioridad a los pretendidos actos interruptivos referidos al obligado tributario que la Administración pretende hacer valer, no cabe que puedan ser válidamente esgrimidos para prolongar la prescripción más allá de donde lo hace el art. 67.2 LGT. Aparentemente, tal como es entendida la norma por la Administración, el art. 68.8 actual haría innecesaria la norma específica del art. 67.2 LGT, teniendo en cuenta, además, que ésta no regula la interrupción de la prescripción, sino el dies a quo de inicio del cómputo del plazo de la prescripción extintiva, que es algo sustancialmente distinto.

Aun así, cuando el art. 68.8 LGT, y su antecesor el art. 68.7, de misma expresión, afirman que "[...] interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables", tal mandato solo puede rectamente dirigirse frente a los ya declarados responsables, momento en que adquieren la condición de obligados tributarios - art. 35.5 LGT-, de suerte que de no aceptarse tal premisa, jugaría aquí, como en la tesis administrativa, una extensión del concepto a quien todavía no ostenta tal carácter, y no precisamente para interrumpir la prescripción, sino para establecer el dies a quo del cómputo de los cuatro años.

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

**11.** Finalmente, la tesis que propugna el recurso de casación y que consideramos, con todo el respeto, desacertada, en cierta medida supedita el comienzo del plazo de prescripción a la voluntad de la Administración, en tanto ensancha temporalmente el ejercicio de sus potestades, pues éste quedaría prolongado -aun pese al conocimiento de la existencia de los negocios jurídicos que se reputan evasores del patrimonio-, sin depender de tales hechos o, en otras palabras, desde que nació la acción para perseguir la elusión o sustracción, sino de lo que tardase en demorarse el establecimiento de la obligación tributaria cuya finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal sitúa el legislador el inicio del cómputo, en la tesis esgrimida aquí por la Administración.

**Sexto.** *Jurisprudencia que se establece sobre la interpretación del artículo 67.2 LGT en su redacción originaria, aplicable al asunto.*



Seleccionada la norma aplicable al caso, la indicada en la rúbrica de este fundamento, y advertido que la más tarde establecida, en la Ley 7/2012, no posee alcance solo aclaratorio ni interpretativo del contenido de aquella a la que viene a sustituir, sino que es sustancialmente correctora de su regulación y, en todo caso, agravatoria o desfavorable para el interesado -por lo que, fuera interpretativa o aclaratoria o rebasase ese carácter, no puede operar como fórmula para inferir el sentido y finalidad de una norma anterior, aplicable al caso, más favorable; y clara y precisa en su regulación, por prohibirlo el art. 9.3 CE-, la doctrina que se establece al caso es la que a continuación sigue:

El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incursos en la causa legal del art. 42.2 LGT -expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria- comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquella es subordinada.

Lógica consecuencia de lo expuesto es que, en el caso que nos ocupa, habían transcurrido con creces los cuatro años desde la celebración de los actos de transmisión patrimonial que constituían el presupuesto de la responsabilidad, actos, por lo demás, documentados en instrumentos públicos que la Administración no niega haber conocido o podido conocer, hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Por tanto, la sentencia de instancia, al considerar prescrita la acción de la Administración, es acertada y debe ser confirmada, con declaración de no haber lugar al recurso de casación promovido contra ella por la Administración General del Estado.

Debe entenderse, finalmente, que la interpretación efectuada que da lugar a nuestra doctrina se limita a la versión inicial del art. 67.2 LGT y a los casos regidos por ella, de modo que no prejuzga lo que pudiéramos, eventualmente, sostener a la hora de afrontar el dies a quo en casos regidos por la norma que está vigente a partir de la Ley 7/2012, pues lo único que hemos avanzado, en relación con el contenido de ésta, es que no puede ser tildada de disposición aclaratoria o interpretativa de la primera versión, puesto que la corrige sustantivamente de modo perjudicial para el tardíamente declarado responsable solidario, sin que ello delimite las facultades de este Tribunal Supremo para interpretar la versión actualmente vigente, si accediese a la casación un asunto en que tal cuestión pudiera suscitarse.

#### **Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

### **F A L L O**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 108/2020, de 27 de enero, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, dictada en el recurso nº 189/2017.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.