

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de enero de 2026

Sala 3.^a

R.G. 3907/2022

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para declarar la responsabilidad. El pronunciamiento analiza un recurso interpuesto frente a la declaración de una entidad como responsable subsidiaria de determinadas deudas y sanciones correspondientes al IS contraídas por la sociedad deudora principal. La parte recurrente impugna la derivación de responsabilidad sosteniendo esencialmente que el derecho de la Administración para declarar dicha responsabilidad se encontraba prescrito, al entender que el plazo debía computarse desde determinadas actuaciones previas y que las posteriores actuaciones producidas en el expediente no tenían la consideración de actuaciones recaudatorias válidas a efectos de interrumpir o determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción. El TEAC parte de la regla establecida según la cual, tratándose de responsables subsidiarios, el plazo para exigir la responsabilidad comienza a contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria realizada frente al deudor principal o frente a cualquiera de los responsables solidarios con carácter previo a la declaración de fallido del deudor principal. En su interpretación, el Tribunal afirma que la referencia normativa a la última actuación recaudatoria se refiere a actos dictados por la Administración tributaria que estén directamente encaminados al cobro efectivo de la deuda tributaria. Se trata, por tanto, de actuaciones propias del procedimiento de recaudación dirigidas a la realización del crédito tributario y que se proyectan directamente sobre el patrimonio del deudor. A partir de esta interpretación, el Tribunal concluye que el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a declarar la responsabilidad subsidiaria debe situarse, con carácter general, en la fecha de notificación de la última actuación recaudatoria efectivamente dirigida al cobro de la deuda frente al deudor principal o frente a responsables solidarios, realizada antes de la declaración de fallido. Sin embargo, el Tribunal fija como criterio interpretativo que los recursos o reclamaciones interpuestos frente a actos de gestión recaudatoria no constituyen actuaciones recaudatorias a los efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria, si bien reconoce que, cuando la ejecución de la deuda se encuentre suspendida por dichos recursos y ello impida la constatación de la insolvencia del deudor principal, el plazo de prescripción del derecho a derivar responsabilidad no transcurre durante el tiempo en que se sustancia dicha suspensión.

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución acumulada dictada el 25 de marzo de 2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) en las reclamaciones núm. 08-02612-2018, 08-08986-2018 y 08-15617-2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 03/05/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 28/04/2022 contra la desestimación por el TEARC de las reclamaciones núm. 08-02612-2018, 08-08986-2018 y 08-15617-2018 presentadas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Cataluña, por los que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1 a) y b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), se declara responsable subsidiario de las deudas y sanciones que, en concepto Impuesto de Sociedades 2003, había adquirido **TW-QR SA** frente a la Hacienda Pública, a **XZ SA** , con un alcance de 218.930,79 euros.

SEGUNDO.- El 28 de septiembre de 2017 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT dictó sendos acuerdos de inicio de actuaciones con trámite de audiencia, conformidad y puesta de manifiesto

Síguenos en...



del expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 de la LGT, apartados a) y b) con números de expediente 08...76J y 08...17V, respectivamente, que fueron notificados en esa misma fecha.

El 5 de diciembre de 2017 la AEAT dictó el acuerdo con núm. de referencia R08...3199, por el que, en aplicación del artículo 43.1.a) de la LGT, declara a **XZ SA** responsable subsidiario de las deudas y sanciones tributarias de **TW-QR SA** con el siguiente alcance:

CLAVE DE LIQUIDACIÓN	CONCEPTO Y PERIODO	CUOTA E INTERESES	SANCION INTEGRAL	ALCANCE RESPONSABILIDAD	IMPORTE EXIGIBLE EN DISCONFORMIDAD
A08...448	I. SOCIEDADES ACTAS INSPECCION 2003	170.399,42	-	170.399,42	170.399,42
	I. SOCIEDADES ACTAS INSPECCION 2003 EXP. SANCIONADOR	-	64.708,49	64.708,49	48.531,37
	TOTAL	170.399,42	64.708,49	235.107,91	218.930,79

El mismo día la AEAT dictó el acuerdo con núm. de referencia R08...3499, por el que, en aplicación del artículo 43.1.b) de la LGT, declara a **XZ SA** responsable subsidiario de las deudas y sanciones tributarias de **TW-QR SA** con un alcance total de 170.399,42 euros:

CONCEPTO Y PERIODO	LIQUIDACIÓN	ALCANCE RESPONSABILIDAD
I. SOCIEDADES ACTAS INSPECCION 2003	A08...448	170.399,42
TOTAL	170.399,42	

Ambos acuerdos fueron notificados a la interesada el 14 de diciembre de 2017.

TERCERO.- Por lo que se refiere a las deudas derivadas, los acuerdos de liquidación y sanción fueron notificados a la sociedad deudora principal el 08/03/2010 y contra los mismos formuló el 07/04/2010 sendos recursos de reposición que fueron desestimados. En el recurso de reposición frente a la liquidación, con fecha 19/04/2010 (dentro del período voluntario de pago) se solicitó la suspensión, siendo archivada y notificada el 26/05/2010 y posteriormente impugnada en vía económico administrativa mediante la reclamación nº 08/5522/2011, sin formular alegaciones concretas.

El 09/07/2010 la mercantil interpuso las reclamaciones 08/10947/2010 (liquidación) y 08/10984/2010 (sanción), que fueron desestimadas, confirmando los acuerdos impugnados, en resolución de fecha 12/03/2015 notificada el 14/09/2015 mediante depósito en secretaría.

Ante el impago del importe de la liquidación, fue expedida providencia de apremio notificada el 27/05/2010 y se iniciaron las actuaciones ejecutivas encaminadas a obtener el ingreso de la deuda tributaria, como diligencias de embargo de cuentas y de créditos, resultando un importe trabado de 1,09 euros. Consta en el expediente la notificación de la diligencia de embargo de cuentas bancarias 08...06C realizada el 20/09/2010.

Contra la providencia de apremio de la liquidación fue interpuesto recurso de reposición, en el que la interesada alegó haber solicitado la suspensión de la ejecución de la liquidación. Mediante resolución notificada el 19/01/2011 fue desestimado y en 18/02/2011 fue interpuesta reclamación económico-

administrativa, a la que correspondió el núm. 08/03355/2011, en la que la reclamante, tras la puesta de manifiesto, no formuló alegaciones.

Las reclamaciones 08/03355/2011 y 08/5522/2011 fueron desestimadas de forma acumulada mediante resolución de 26/09/2013.

En cuanto a la sanción, concluido el período voluntario de pago abierto con la notificación de la resolución desestimatoria de la reclamación 08/10984/2010, se dictó providencia de apremio notificada el 02/06/2016.

CUARTO.- No conforme con los acuerdos declarativos de responsabilidad, la interesada mediante la presentación de un único escrito el 04/01/2018, interpuso reclamación económico-administrativa con solicitud de suspensión, que al ser dos los actos impugnados, fue desglosada en dos reclamaciones, correspondiendo el número 08/02612/2018 a la interpuesta contra el acuerdo de derivación dictado en aplicación del artículo 43.1.a) LGT y el número 08/15617/2018 a la interpuesta contra el acuerdo de derivación dictado en aplicación del artículo 43.1.b) LGT, alegando, en esencia, en el trámite concedido al efecto:

- Vulneración del principio *non bis in idem* como consecuencia de la derivación de la misma deuda a través de dos procedimientos;

- En relación al supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.b) de la LGT:

- Prescripción de la deuda conforme al Código de Comercio y porque no pueden considerarse válidas ni eficaces frente a **XZ SA** por no haber sido notificadas a la misma, las notificaciones dirigidas a la deudora principal a las que se atribuyen efectos interruptivos de la prescripción;

- Ausencia de responsabilidad de **XZ SA** por haber renunciado al cargo de administradora el día 3-5-2009, con anterioridad al cese de actividad, habiendo convocado a Junta a los socios y a la sociedad, y por no ser administradora de hecho.

- En relación al supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT:

- Prescripción.

- Disconformidad con la sanción.

- Que eran los socios los que gestionaban la sociedad, al margen del conocimiento de la reclamante

Como consecuencia de la interposición de la reclamación 08/02612/2018, la Administración Tributaria exigió a la interesada la reducción practicada del 25% en la sanción derivada, siendo notificada la liquidación A08...518 por importe de 16.177,13 euros, en fecha 18/06/2018, frente a la que la reclamante interpuso el 16/07/2018 la reclamación económico-administrativa 08/08986/2018.

QUINTO.- Con fecha 25 de marzo de 2022 el TEARC, tras recoger los hechos acaecidos, desestimó de forma acumulada las reclamaciones 08-02612-2018, 08-08986-2018 y 08-15617-2018, confirmando los acuerdos de declaración de responsabilidad impugnados

SEXTO.- Contra la citada resolución que fue notificada el 28 de marzo de 2022, el 28 de abril siguiente interpuso recurso de alzada manifestando *"Que reitera INTEGRAMENTE todo lo alegado en el procedimiento, y especialmente en el escrito de alegaciones anexo, respecto del cual no se ha resuelto por parte del TEARC sobre todas las cuestiones planteadas.*

Que, por otra parte, quiere llamar la atención sobre la concurrencia de caducidad y prescripción.

CONCURRE Así MISMO CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO POR INACTIVIDAD DE MÁS DE 6 MESES. Al respecto, esta parte se remite a la REA 08/06268/2015, en la que XZ SA actuaba como representante y domicilio de notificaciones, y llama al fundamento jurídico invocado por el TEARC para estimar la reclamación declarando la caducidad del procedimiento. Dicho supuesto se da también en el caso que nos ocupa."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento

Síguenos en...



general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución acumulada de las reclamaciones núm. 08-02612-2018, 08-08986-2018 y 08-15617-2018 por el TEARC, y por ende las declaraciones de responsabilidad de referencia R08...3199 y R08...3499, es conforme a Derecho.

TERCERO.- La reclamante fue declarada responsable en virtud del artículo 43.1 a) LGT, que dispone:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Para que pueda exigirse esta responsabilidad es precisa la concurrencia de los siguientes requisitos:

- La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- La condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.
- Una conducta en el administrador reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.
- La declaración de fallido del deudor principal.

Más concretamente, la conducta exigida al administrador por el artículo 43.1 a) LGT consiste en el incumplimiento, por mera negligencia, de los deberes normales de un gestor (dejación de funciones), que ocasiona la comisión de la infracción por parte de la sociedad que administra y por ello se le obliga a compensar el daño causado. La conducta imputable al administrador es distinta de la conducta que supuso la comisión de la infracción por la mercantil administrada. La separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura. La sociedad infractora realiza un acto contrario a la ley y por eso se le sanciona. Por el contrario, la responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT no se genera por la conducta de la entidad, sino por las conductas que el precepto describe, directamente imputables al administrador y que obedecen a los deberes normales de una gestor

- No realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas. Ello exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo (el administrador social sabe que debe velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la mercantil que administra).
- Consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan, lo que supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados (falta de supervisión o culpa in vigilando o in eligiendo, como serían, por ejemplo, los casos en los que no se vigila la actuación de un apoderado o consejero delegado).
- O adoptar acuerdos que hicieran posible tales infracciones, que exige una intervención directa en la adopción de los actos o en el desarrollo de actuaciones que conducen o propician la comisión de las infracciones sancionadas.

Además, es necesario que se establezca una conexión, por mínima que esta sea, entre las circunstancias concretas en que se produce la comisión de las infracciones y la actuación, al menos negligente, del administrador al que se le pretenden derivar las deudas y sanciones, que se plasme en el acuerdo declarativo de responsabilidad para conocimiento del afectado y para permitir su revisión en las sucesivas instancias económico-administrativas o jurisdiccionales.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) LGT y, más recientemente, en las sentencias de 05/06/2023 (recurso de

Síguenos en...



casación nº 4293/2021) y de 02/10/2023 (recurso de casación nº 8791/2021), donde, además de lo ya señalado en sentencias anteriores sobre este supuesto de responsabilidad, ha venido a establecer que «la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT posee naturaleza sancionadora», confirmando lo que ya apuntó en su día la sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, sobre el carácter materialmente sancionador de esta responsabilidad.

Con fecha 31/01/2024 el Tribunal Supremo dictó Auto de admisión del recurso de casación nº 3452/2023, en el que, entre otras cuestiones, señalaba como de interés casacional la siguiente:

"Establecer si en los casos de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1 a) LGT se produce una inversión del principio del onus probandi, de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría".

Dicha cuestión ha sido recientemente abordada mediante Sentencia num. 594 de 20/05/2025, en la que el Alto Tribunal ha fijado la siguiente Doctrina aplicable:

«1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los ad-ministradores mercantiles, previsto en el art. 43.1 a) LGT.

2. Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.

3. Asimismo, entre estas garantías están también la no inversión de la carga de la prueba. El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

4. Será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio in dubio pro reo.»

CUARTO.- En el acuerdo declarativo de responsabilidad subsidiaria se fundamenta el elemento subjetivo de la responsabilidad del administrador en las páginas 17 y siguientes (Fundamentos de Derecho), donde después de señalar la normativa mercantil relativa a los deberes de los administradores, añade sobre la conducta imputable al administrador:

"la participación de la sociedad administradora en la comisión de la infracción es necesaria pues es ella en tal condición la encargada de presentar e ingresar la autoliquidaciones de la deudora de forma correcta y veraz, algo que no ha ocurrido en el presente caso, pues recordemos que, en palabras de la Inspección, la infracción se produce como consecuencia del siguiente comportamiento"

Reproduciendo a continuación en qué consistió la infracción tributaria de la sociedad:

"El obligado tributario presentó su declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio objeto de comprobación sin ingresar la deuda tributaria correspondiente, y ello porque compensó bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores respecto de las que no acreditó su procedencia. En efecto, en el curso de las actuaciones el obligado tributario no exhibió la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales que acreditaran la procedencia y cuantía de tales bases, tal como la LIS exige en su artículo 23.5. En el curso de las actuaciones manifestó no disponer de su documentación contable, señalando que se hallaba en poder de su abogado, circunstancia que fue desmentida por éste último;(...)

En cualquier caso, el obligado tributario, al compensar tales partidas, redujo a cero su base imponible, dejando de ingresar la deuda tributaria correspondiente. Como consecuencia de ello se produjo un beneficio fiscal para el obligado tributario que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. Resulta evidente que no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en particular, en lo que se refiere a la compensación de

bases imponibles negativas, en la correcta acreditación de la procedencia y origen de las mismas mediante la contabilidad y los correspondientes soportes documentales, tal como el mencionado precepto 23.5 LIS exige; por ello procede calificar su conducta como negligente, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003”.

Concluyendo:

*“Es decir, que como consecuencia de todo lo anterior la entidad **TW-NP**, S.A. dejó de ingresar en el Tesoro un total de 129.416,98 euros, lo que evidencia la falta de diligencia como administradora única de la entidad infractora.*

Por otra parte, en el expediente no consta, ni el obligado tributario ha aportado prueba alguna en virtud de la cual pueda considerarse que concurre causa legal de exoneración de la responsabilidad

*Por consiguiente, en la conducta observada por **XZ**, S.A. se pone de manifiesto la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando en los términos en los que dicha circunstancia viene descrita en el artículo 1903 del Código Civil cuando establece que la obligación de reparar el daño causado a otro como consecuencia de una acción y omisión culposa o negligente “[...] es exigible no solo por actos u omisiones propios sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder”.*

Expresiones como las utilizadas en la fundamentación del acuerdo permitirían derivar responsabilidad a cualquier persona que ostentara el cargo de administrador de una sociedad que hubiera cometido infracciones tributarias, por el simple hecho de ser administrador.

Si bien en la Jurisprudencia anteriormente reproducida se declara que «*el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es (...) cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias*», de forma que “*declarada tal responsabilidad (la infracción tributaria), queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores*», este Tribunal considera, a la vista del más reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo que, habiendo declarado la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad, es preciso que la Administración identifique de manera concreta, aunque sea mínimamente, la conducta negligente imputable al administrador, a fin de que, efectuada la imputación de responsabilidad, pueda tener la posibilidad de rebatir y, en su caso, acreditar, el hecho extintivo de la misma, no correspondiendo a este último la acreditación del hecho extintivo o impeditivo de la responsabilidad, circunstancia que no se produce en el presente caso.

En definitiva, este Tribunal considera que, dada la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) LGT, y no correspondiendo la presunta responsable la carga de probar su inocencia -en contra de lo fundamentado en dicho Acuerdo-, este último no motiva suficientemente la concurrencia de la culpabilidad de la administradora.

A la vista de lo expuesto, procede anular el Acuerdo declarativo de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1 a) LGT.

QUINTO.- La reclamante también fue declarada responsable en virtud del artículo 43.1 b) LGT, que dispone:

“Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades (...):

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

Por tanto, la norma exige:

- Persona jurídica que cesa en su actividad.
- Condición de administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica en el momento de producirse el cese.
- Obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese.
- Declaración de fallido del deudor principal.

Síguenos en...



- Elemento subjetivo: que el administrador no hubiera hecho lo necesario para el pago.

SEXTO.- El recurrente considera prescrito el derecho de la Administración para derivarle responsabilidad, pues, a su juicio, el cómputo de la prescripción debió empezar a contarse desde su renuncia efectiva como administrador, que se produjo el 03/05/2010, y su inscripción en el Registro Mercantil, sin que puedan considerarse válidas y eficaces las notificaciones de las actuaciones que se citan en el acuerdo, puesto que no fueron notificadas a la reclamante, en particular, la notificación el 28/01/2014 de la resolución de las reclamaciones 08/3305/2011 y 08/5522/2011, por lo que no se habría producido ninguna actuación idónea para interrumpir el plazo de prescripción durante los cuatro años anteriores al inicio del procedimiento de derivación.

Esta alegación de prescripción ya fue planteada por el reclamante en el expediente de derivación de responsabilidad. La Administración centró su respuesta en analizar la posible prescripción del derecho a exigir las distintas deudas objeto de derivación de responsabilidad (esto es, la prescripción de la acción de cobro frente a la deudora principal) y asumió que la interrupción de dicho plazo prescriptivo proyectaba sus efectos a la prescripción de la facultad administrativa para declarar la responsabilidad del recurrente. Así, el órgano recaudador contestó lo siguiente:

En respuesta a la alegación segunda presentada es necesario establecer el marco jurídico que regula el instituto de la prescripción en el ámbito tributario en relación al derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago, que se regula en los artículos 66, 67 y 68 de la LGT.

Artículo 66 Plazos de prescripción

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

(...) b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

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.

Artículo 68 Interrupción de los plazos de prescripción

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

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

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

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

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. (...)

Síguenos en...



De este marco jurídico es necesario precisar una serie de conceptos, afianzados por nuestra Jurisprudencia, para que no lleve al interesado a concluir, de forma errónea, a la prescripción de las deudas tributarias.

Nuestra Jurisprudencia es muy clara al respecto y reafirma la posición de la Administración. Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo: 921/2008, de 17 de marzo; 2356/2008, de 25 de abril; 5306/2012, de 10 de julio; o 72/2013, de 2 de enero.

En concreto, la Sentencia del Tribunal Supremo 921/2008, de 17 de marzo afirma lo siguiente:

"(...) Pues si la acción para dirigirse frente al responsable es una acción recaudatoria, no existe razón alguna para considerar que la prescripción no se interrumpa por las actuaciones integrantes de la vía de apremio seguidas frente al deudor principal".

"(...) 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 (...) pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primero obligado al pago; y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos (...), resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción seguía corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios".

En resumen, "existen dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados periodos, las actuaciones interruptivas" a las que se refiere el artículo 68.2 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, se han detallado las actuaciones interruptivas de prescripción de las deudas y sanciones incluidas en el presente procedimiento, que se reproducen a continuación:

Liquidación A08...051	
Fecha límite de ingreso en voluntaria	20/04/2010
Fecha notificación providencia de apremio	27/05/2010
Fecha interposición recurso reposición contra la Providencia de apremio	28/06/2010
Fecha interposición reclamación económico-administrativa contra Providencia de Apremio (resolución presunta)	30/07/2010
Fecha notificación diligencia de embargo 08...06C	20/09/2010
Fecha notificación resolución recurso reposición contra Providencia de Apremio	19/01/2011
Fecha interposición reclamación económico-administrativa contra Providencia de Apremio (resolución expresa) N° 08/03305/2011 y 08/05522/2011 acumuladas	18/02/2011
Fecha notificación resolución reclamación económico-administrativa	28/01/2014

Liquidación A08...062 (SANCIÓN)	
Fecha interposición recurso reposición	07/04/2010
Fecha interposición reclamación económico-administrativa 08/10947/2010 Y 08/10984/2010 acumuladas	09/07/2010
Fecha notificación puesta de manifiesto	24/02/2012
Fecha notificación resolución reclamación económico-administrativa	14/09/2015
Fecha notificación providencia de apremio	02/06/2016

Queda más que probado con los cuadros que anteceden que el procedimiento de cobro de estas deudas no está prescrito. En relación a las actuaciones interruptivas realizadas con el deudor principal, la propia Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre así lo recoge en el artículo 68, al establecer que, el

plazo de prescripción del derecho se interrumpe por “la interposición de recursos y reclamaciones...”; es por ello que tanto la interposición del recurso de reposición contra la providencia de apremio como la reclamación económica administrativa interpuesta contra la misma son actuaciones que interrumpen la prescripción del procedimiento de cobro de las deudas tributarias.

Por tanto, visto que existen actuaciones que interrumpen el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2 de la LGT y que las deudas comprendidas en el expediente de derivación de responsabilidad objeto del presente acuerdo se mantienen en gestión de cobro en tanto que no ha transcurrido plazo superior a cuatro años desde la última actuación interruptiva realizada con el obligado tributario y que en este caso lo constituye las notificaciones de las providencias de apremio y los recursos y notificaciones de fallo contra esos actos de recaudación, podemos concluir que no ha prescrito ninguna de las deudas del obligado y, en consecuencia, la actuación de derivación de responsabilidad realizada por este órgano de recaudación es conforme a derecho.

Posteriormente, el recurrente reiteró su pretensión prescriptiva ante el TEAR de Cataluña. Este órgano, frente a lo alegado por el interesado en el presente recurso, sí se pronunció expresamente sobre la cuestión, diferenciando entre la prescripción de las acciones frente al deudor principal y la prescripción de las acciones frente al responsable subsidiario, pero se limitó a sintetizar lo ya manifestado por el órgano recaudador en el acuerdo derivativo en relación con la prescripción de la acción de cobro frente a la deudora principal, obviando examinar de forma expresa la posible prescripción de la facultad administrativa para derivar responsabilidad. En efecto, el Tribunal llega a asimilar ambos plazos prescriptivos para oponerse a la prescripción pretendida por el recurrente, sin realizar mayor análisis, pronunciándose en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

“NOVENO.- Por lo que respecta a la invocada prescripción, hay que distinguir dos prescripciones. Una que hace referencia a las acciones frente al deudor principal y otra que hace referencia a las acciones contra el responsable subsidiario. La primera, a su vez, se divide en dos: la prescripción de derecho a liquidar o sancionar al deudor principal y la prescripción del derecho a exigir el pago de lo liquidado y de lo sancionado, cuyo cómputo se inicia el día siguiente a aquel en que finaliza el pago en período voluntario. En cuanto al cómputo de la prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria, debemos tener en cuenta que las actuaciones para dictar tal declaración sólo pueden iniciarse cuando se haya declarado fallido al deudor principal y el cómputo se inicia desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los deudores solidarios, lo cual es recogido de forma expresa en el artículo 67.2 último párrafo de la Ley General Tributaria 58/03, de 17 de diciembre, y ello, porque los efectos de cualquier interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal, se extienden al responsable subsidiario, tal y como actualmente recoge el artículo 68.7 de la Ley General Tributaria 58/03, de 18 de diciembre: “Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”.

Cuando una persona es declarada responsable subsidiaria puede alegar la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad; pero también puede alegar las prescripciones de las acciones referidas al deudor principal, es decir, la del derecho a liquidar y sancionar y la del derecho a exigir el pago de lo liquidado y de lo sancionado, tal como dispone el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre:

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

El artículo 66 de la LGT dispone:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

En cuanto a las acciones frente al deudor principal, este Tribunal confirmó tanto la liquidación como la sanción en la resolución desestimatoria a las reclamaciones 08/10947/2010 (liquidación) y 08/10984/2010 (sanción), por lo que no procede ya el estudio sobre la prescripción del derecho a liquidar o sancionar.

En cuanto al derecho a exigir su pago, el artículo 67 establece que el plazo de prescripción, en el caso b) anterior, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario.

Además, se ha de tener en cuenta que, según el artículo 68 de la LGT el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago se interrumpe:

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

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria."

Y, de acuerdo con el artículo 68.6 de la LGT:

"Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción".

En el presente caso, la liquidación fue notificada el 08/03/2010 finalizando el periodo voluntario de ingreso el 20/04/2010, el 27/05/2010 se notificó la providencia de apremio correspondiente contra la que se interpuso el 28/06/2010 recurso de reposición que fue desestimado en resolución notificada el 19/01/2011. Contra esta resolución se interpuso el 18/02/2011 reclamación económico-administrativa desestimada en resolución notificada el 28/01/2014. El 20/09/2014 se notificó la notificación de la diligencia de embargo de cuentas bancarias 08...06C. En fecha 07/07/2015, se notificó la resolución desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la sanción y una vez finalizado el periodo voluntario de pago se dictó la correspondiente providencia de apremio que se notificó el 02/05/2016.

Por tanto, dichas notificaciones interrumpieron el periodo de prescripción del derecho a exigir el pago de estas deudas al deudor principal y entre estas últimas notificaciones, 30/01/2014 para la liquidación y 02/05/2016 para la sanción, y la fecha de notificación de la comunicación de inicio de declaración de responsabilidad el 12/07/2017, tampoco transcurrió el plazo de cuatro años de prescripción para declarar la responsabilidad, en virtud del artículo 68.7 de la LGT antes citado".

En definitiva, tanto para la Administración como para el TEAR de Cataluña, al no encontrarse prescrita la acción de cobro en el deudor principal, en virtud de las actuaciones descritas en los acuerdos (apremios, embargos y recursos y reclamaciones que interrumpen la prescripción conforme a lo señalado en el artículo 68.2 LGT) y no haber transcurrido más de cuatro años entre la última de las actuaciones consideradas para cada una de las deudas derivadas y la notificación de los acuerdos de inicio de los expedientes de derivación de responsabilidad, no se ha producido la prescripción para declarar la responsabilidad.

Pues bien, vistos ambos pronunciamientos administrativos, conviene clarificar la cuestión a fin de verificar si, al tiempo de iniciarse los expedientes de derivación, estaba o no prescrito el derecho a declarar la responsabilidad subsidiaria aquí derivada.

SÉPTIMO.- Al respecto, hay que empezar diciendo que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se encuentra expresamente regulado en el artículo 67.2 de la LGT, que establece:

"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".

De acuerdo con la interpretación jurisprudencial de este precepto sentada por el Tribunal Supremo (SSTS de 7 de febrero de 2022, rec. casación 8207/2019, y de 8 de junio de 2022, rec. casación 3586/2020), **el plazo de prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad subsidiaria se inicia, como regla general, con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios con carácter previo a la declaración de fallido del deudor principal**, sin perjuicio de que, respecto de las deudas cuyo plazo de ingreso en período voluntario sea posterior a la declaración de fallido, el inicio del cómputo se produzca con el vencimiento de dicho plazo. Así, dispone el Alto Tribunal en la primera de estas sentencias (el subrayado es añadido):

"En ese supuesto, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

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

No obstante, en los supuestos de ausencia de actuaciones ejecutivas o recaudatorias porque la Administración se hubiera visto impedida para actuar (por ejemplo, en situación de concurso), el *dies a quo* o momento en que la Administración puede dirigirse frente a los responsables subsidiarios vendrá determinado por la teoría de la *actio nata*, debiendo atenderse a la declaración de fallido del deudor, siempre que la Administración actúe de manera diligente y no demore injustificadamente la misma, conforme al principio de buena administración que debe regir la actuación de la Administración, según tiene señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Entre otras, en la sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. casación 785/2016), fundamento jurídico tercero:

"(...) le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente".

OCTAVO.- Por otra parte, tratándose de una responsabilidad subsidiaria, la derivación de la acción de cobro frente al responsable exige, como requisito de procedibilidad, la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios si los hubiera, conforme al artículo 41.5 de la LGT, que dispone:

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

Por su parte, el artículo 176 de la LGT establece:

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

El concepto de deudor fallido se encuentra regulado en el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005 (RGR), que dispone lo siguiente:

"1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se

considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación (...).

La doctrina de este Tribunal sobre la declaración de fallido se encuentra recogida, entre otras, en la resolución de 30 de mayo de 2018 (rec. 877/2016), donde se dijo:

"La declaración de fallido consiste en la comprobación y acreditación de que el deudor principal no puede hacer frente a la deuda, en todo o en parte, por carecer de patrimonio suficiente. En este punto hay que destacar que no se trata de acreditar una ausencia total de bienes, sino la ausencia de bienes realizables. (...)

Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse sin necesidad de agotar esa tramitación, fruto de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas".

En el mismo sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de diciembre de 2022 (rec. casación 1268/2021), donde señala (fundamento jurídico séptimo, el subrayado es nuestro):

" (...) Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas. Es significativo en este punto la redacción del art. 61.1 RGR cuando exige, para declarar fallidos a los obligados al pago, que, respecto a los mismos "se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito", matizando la redacción del art. 164.1 del anterior RGR de 1991, que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios se produciría en el curso del procedimiento de apremio, lo que pudiera suscitar la interpretación de que era preciso agotar todos y cada uno de los trámites del procedimiento de apremio. Conviene recordar que el art. 172.3 LGT impide a la Administración la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo supuestos excepcionales. Es decir, que podría ser imposible agotar los trámites del procedimiento de apremio y sin embargo, ser perfectamente constatable la insolvencia, aun parcial, del deudor, si lo embargado son bienes de escaso valor en relación a la deuda apremiada, o, como es el caso litigioso, créditos cuya realización puede ser cuando menos dudosa. Por ello, el art. 61.1 RGR precisa que podrá considerarse fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda, y la declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total del deudor, pero también a la parcial. En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso del solidario, y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites de procedimiento de apremio (...)"

Por tanto, constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas -sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo-, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia del deudor a partir del auto de conclusión del concurso de acreedores o, con carácter previo a su finalización, a partir de la documentación facilitada por la administración

concursal y el juez del concurso en el seno de la fase liquidativa, debe procederse a la declaración de fallido del deudor principal, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario.

En el presente caso, tal y como se desprende del expediente administrativo y como ha quedado expuesto en los antecedentes fácticos, se pone de manifiesto la falta de actividad empresarial y carencia de patrimonio de la sociedad deudora principal **TW-QR SA** a partir del ejercicio 2011, de forma que iniciadas las actuaciones ejecutivas para el cobro de las deudas, tan solo se consigue obtener la traba y posterior ingreso de 1,09 euros mediante diligencia de embargo de cuentas bancarias nº 08...06C notificada el 20/09/2010, resultando infructuosas las actuaciones practicadas con posterioridad, como se recoge en el acuerdo declarativo de responsabilidad (diligencia de embargo de cuentas nº 08...52B emitida el 10/10/2011, diligencias de embargo de créditos nº 08...28L y 08...63L emitidas el 02/01/2012 y 17/04/2012, respectivamente y diligencia de embargo de cuentas nº 08...39Z emitida el 10/01/2013, todas ellas con resultado negativo). Asimismo, la investigación patrimonial realizada mediante diversos requerimientos de información (Registro de la Propiedad, DGT y TGSS) confirmaron la insolvencia del deudor, por lo que a la vista de la situación patrimonial de la deudora, por el órgano competente se procedió a declarar a **TW-QR, S.A.** como deudor fallido el 20/04/2017, si bien a juicio de este Tribunal, de las actuaciones recaudatorias realizadas ya había quedado ampliamente constatada la insuficiencia patrimonial de la entidad varios años antes de la declaración de fallido.

NOVENO.- Una vez sentado lo anterior, este Tribunal considera conveniente abordar la cuestión relativa al *dies a quo* del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria, que constituye la cuestión clave para dilucidar si concurre o no prescripción de la acción para declarar la responsabilidad, sobre la que tanto el órgano recaudador como el Tribunal de instancia, se limitaron a sentenciar que dicho plazo -independientemente de cuándo empezara a correr- se había visto interrumpido por las actuaciones que para cada una de las deudas derivadas y referidas al deudor principal se describen en los acuerdos, en aplicación de lo preceptuado en los artículos 68.2 y 68.8 de la LGT, de forma que al no haber transcurrido más de cuatro años desde la última fecha interruptiva considerada (fecha de notificación de la resolución de la reclamación económico-administrativa el 28/01/2014 para el caso de la liquidación y fecha de notificación de la providencia de apremio para la sanción el 02/06/2016) tampoco había prescrito el derecho a derivar la responsabilidad subsidiaria.

No podemos, sin embargo, compartir tales afirmaciones. Para dar debida respuesta a la cuestión controvertida resulta imprescindible tomar en consideración las resoluciones recientemente dictadas por este Tribunal en unificación de criterio en fechas 18 de septiembre de 2024 (rec. 9744/2022) y 15 de octubre de 2024 (rec. 3063/2023), pues abordan y aclaran, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuál es el criterio doctrinal vigente en relación con el cómputo y la interrupción del plazo de prescripción en los procedimientos de responsabilidad tributaria.

Así, ya en la primera de estas resoluciones se ha delimitado de forma clara la existencia de dos plazos de prescripción en materia de responsabilidad tributaria: por un lado, el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad y determinar la deuda derivada y, por otro lado, el plazo de prescripción para exigir la responsabilidad tributaria previamente declarada, correspondiendo a cada uno de ellos un *dies a quo* distinto y unas causas de interrupción de la prescripción normativamente diferenciadas (la negrita es añadida):

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

- a) La posible prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada, siendo el dies a quo del plazo de prescripción de cuatro años el señalado en el artículo 67.2 de la LGT.*
- b) La posible prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada, siendo el dies a quo del plazo de prescripción de cuatro años el de finalización del plazo de pago en período voluntario de la deuda derivada notificada en el acuerdo de declaración de responsabilidad.*

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.1 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho

de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a que se refiere el artículo 66.a) de la LGT.

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

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

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

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

La posterior resolución citada, de 15 de octubre de 2024 (rec. 3063/2023), ha reiterado esta doctrina, extendiendo sus conclusiones a los responsables subsidiarios, al entender que las reflexiones jurídicas realizadas por el Tribunal Supremo en sus sentencias -referidas solo a supuestos de responsabilidad solidaria- son plenamente predicables respecto de otros responsables, incluidos los subsidiarios.

Pues bien, vista la doctrina y jurisprudencia anteriores, **uede concluirse, en esencia, lo siguiente:**

- Es necesario partir de una clara diferenciación de dos facultades en relación con la responsabilidad tributaria: una facultad mero declarativa de la responsabilidad y otra de exigencia de pago al responsable ya declarado, con carreras prescriptivas independientes y, por tanto, plazos y causas de interrupción de la prescripción distintos.

- El acto de derivación de responsabilidad no tiene naturaleza recaudatoria y, por ende, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable solo se verá interrumpido por actos orientados o dirigidos a la determinación de la condición de responsable (como son, por ejemplo, la comunicación de inicio del procedimiento de derivación, la propuesta o el propio acuerdo de declaración de responsabilidad, así como la interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad y la resolución dictada en dicho recurso o reclamación). Por consiguiente, los actos recaudatorios realizados frente al deudor principal antes de la declaración formal de responsabilidad en ningún caso tendrán efecto interruptivo del plazo de prescripción de la facultad para declarar la responsabilidad tributaria, ya que en tanto no se produzca la declaración formal no nace la responsabilidad.

- El artículo 68.8 de la LGT y, por tanto, la proyección de efectos interruptivos allí contenida, se refiere, en exclusiva, a la facultad de exigencia de pago al responsable que haya sido previamente declarado como tal (no a la facultad para declarar tal responsabilidad). Como clarifica la referida resolución de 15 de octubre de 2024 (la negrita y el subrayado son añadidos):

*"(...) de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, **cuando el artículo 68.8 LGT regula la eficacia interruptiva para con un responsable tributario de lo realizado con otro obligado tributario, el mismo se refiere únicamente al plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable ya declarado y no así al plazo de prescripción para derecho a derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada que quedaría fuera, por tanto, del alcance del precepto.***

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

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

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

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

(...): **las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable, ex artículo 68.8 LGT, sólo podrán interrumpir el plazo de prescripción para exigir la deuda del responsable, ya sea solidario o subsidiario, cuya responsabilidad ya haya sido declarada, no teniendo, por tanto, eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a exigir el pago a aquel que, estando incurso en causa legal de responsabilidad, no se le hubiere derivado la responsabilidad**".

DÉCIMO.- Sentado lo anterior, debe establecerse cuál es el *dies a quo* del plazo para declarar la responsabilidad subsidiaria a fin de determinar si en la fecha en que se notificó el acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad en virtud del artículo 43.1 b) LGT, había transcurrido o no el plazo de prescripción de cuatro años. Como antes se ha señalado, el artículo 67.2 LGT remite dicho momento a "la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios".

Ello nos conduce a abordar la cuestión sobre qué debe entenderse por "actuación recaudatoria practicada al deudor principal" cuya notificación determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad.

La LGT dedica el Capítulo V del Título III a las "Actuaciones y procedimiento de recaudación", referido principalmente al procedimiento de apremio (providencia de apremio, ejecución de garantías, diligencia de embargo y enajenación) y al procedimiento frente a responsables y sucesores. Por su parte, los recursos y reclamaciones se encuentran regulados en otro título distinto, concretamente, en el Título V dedicado a la revisión en vía administrativa. Siguiendo esta línea, el artículo 68 LGT, al enumerar las actuaciones interruptivas de la prescripción de la acción de cobro, distingue actuaciones de diferente naturaleza:

- Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.
- La interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, la declaración del concurso del deudor o el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

A juicio de este Tribunal, cuando el artículo 67.2 LGT sitúa el inicio del cómputo del plazo de prescripción en la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal se está refiriendo a actos dictados por la Administración tributaria dirigidos de forma directa al cobro de la deuda tributaria. Así, son claros ejemplos de acciones dirigidas a la recaudación las providencias de apremio, las diligencias de embargo, las compensaciones de oficio las ejecuciones de garantías o las actuaciones relativas a la enajenación de bienes. Sin embargo, a juicio de esta Tribunal, no pueden considerarse como actuaciones recaudatorias en el sentido del art. 67.2 LGT, los recursos o reclamaciones que puedan interponerse frente a los actos de gestión recaudatoria, puesto que estos últimos no se integran en el procedimiento de recaudación, sino en un procedimiento de revisión, aunque tengan por objeto actuaciones recaudatorias.

Ahora bien, quedan a salvo los casos en que, por estar suspendida la ejecución como consecuencia del recurso o reclamación interpuesta, esta suspensión haya impedido a la Administración la constatación de la insolvencia del deudor principal; casos en los que, aun cuando no estemos ante actuaciones recaudatorias en el sentido indicado, el plazo de prescripción del derecho a derivar no correrá durante la sustanciación del recurso o reclamación.

UNDÉCIMO.- Volviendo al presente caso, según se indica en los acuerdos declarativos de responsabilidad y por lo que se refiere a la liquidación A08...051 (Actas), la Administración considera que no se ha producido la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad subsidiaria dado que no ha transcurrido un plazo superior a cuatro años desde la última actuación interruptiva realizada con conocimiento formal del deudor principal, esto es, la notificación el 28/01/2014 de la resolución acumulada de las reclamaciones económico-administrativas nº 08/03305/2011 (interpuesta frente a la providencia de apremio) y nº 08/05522/2011 y la fecha de notificación de los acuerdos de inicio de los expedientes de derivación de responsabilidad, que tuvo lugar el 28/09/2017.

A la vista de lo expuesto en el fundamento anterior, este Tribunal estima que el inicio del cómputo del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria debe situarse en la última actuación recaudatoria realizada para el cobro de dicha deuda con conocimiento formal del deudor, que fue la diligencia de embargo de cuentas bancarias nº 08...06C, notificada el 20/09/2010, de la que resultó un ingreso de 1,09 euros. Las actuaciones recaudatorias realizadas con posterioridad no dieron resultado alguno, siendo la última practicada la diligencia de embargo de cuentas nº 08...39Z emitida el 10/01/2013, según consta en el expediente, a lo que hay que añadir que la propia Administración, a partir de los indicios recabados, puso de manifiesto la falta de actividad empresarial/carencia de patrimonio de la entidad **TW-QR SA** a partir del 2011, por lo que nada le impedía haber procedido a la declaración de fallido del deudor principal para, a continuación, poder dirigirse frente al responsable subsidiario. Sin embargo, no fue hasta el 20/04/2017 cuando la Administración procedió a la declaración de fallido, sin que este Tribunal encuentre justificado el retraso en dicha declaración.

Como hemos fundamentado anteriormente, este Tribunal no puede considerar ni la interposición del recurso de reposición frente a la providencia de apremio ni la interposición de la reclamación posterior, ni la notificación de la resolución de la misma, como el *dies a quo* del plazo para declarar la responsabilidad, ya que todas estas actuaciones se incardinan en un procedimiento de revisión, y no en el procedimiento de recaudación, sin que haya existido suspensión que haya impedido a la Administración la constatación de la insolvencia del deudor principal.

A la vista de lo señalado, este Tribunal debe concluir que había prescrito la acción para derivar la responsabilidad subsidiaria respecto de la deuda A08...051, al haber transcurrido más de cuatro años desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal el 20/09/2010 - notificación de la diligencia de embargo de cuentas bancarias nº 08...06C- y el 28/09/2017, fecha en que tuvo lugar la notificación de los acuerdos de inicio de los expedientes de derivación de responsabilidad.

Ello implica que también deba anularse la responsabilidad declarada conforme al artículo 43.1 b) LGT.

DUODÉCIMO.- A la vista de lo dispuesto en los fundamentos anteriores, procede anular los acuerdos declarativos de responsabilidad dictados al amparo de los artículos 43.1 a) y b) LGT, así como la resolución del TEARC que los confirmó.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

