

RESPONSABLES TRIBUTARIOS E INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN: SSTS DE 18 DE JULIO DE 2023, REC. NÚMS. 6669/2021 Y 999/2022 Y STS DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 2851/2021

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Granada

(España)

Resumen

Las actuaciones administrativas de recaudación seguidas frente al deudor principal solo interrumpen el plazo de prescripción de la deuda derivada al responsable, si con carácter previo éste ha sido formalmente declarado como deudor tributario junto al obligado principal.

Palabras clave

Responsable, prescripción, acción declarativa de la responsabilidad y acción para exigir el pago de la deuda tributaria

Abstract

The administrative collection actions taken against the principal debtor only interrupt the limitation period of the debt derived from the responsible party, if the latter has previously been formally declared as a tax debtor together with the principal.

Keywords

Liability, statute of limitations, action for declaration of liability and action to demand payment of tax debt

Cómo referenciar: Eseverri Martínez, E. (2023). Responsables tributarios e interrupción del plazo de prescripción: SSTS de 18 de julio de 2023, recs. núms. 6669/2021 y 999/2022 y STS de 15 de septiembre de 2023, rec. núm. 2851/2021. *Revista Técnica Tributaria* (143), 241-250

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

En las sentencias que se comentan establece el Tribunal Supremo como jurisprudencia de interés casacional objetivo que *«el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal (...), salvo en aquellos casos en que la interrupción –es de reiterar conforme al propio auto, de la facultad de exigir el pago– se dirija previamente a quien ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b); y estos, a su vez, dependientes del art. 66,a) y b) LGT»*. En los mismos términos se pronuncia también la posterior sentencia de 15 de septiembre de 2023, casación 2851/2021.

2. Supuesto de hecho

En la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 6669/2021 enjuicia el Tribunal Supremo un caso de la llamada «responsabilidad en cadena» o de derivación de deuda tributaria de un responsable tributario a otro. La deuda tributaria contraída por una persona física-deudor principal se deriva a una mercantil como responsable de la deuda y más tarde se sigue con otro deudor por concurrir el presupuesto legal de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.2, a) LGT, al haber concertado con la mercantil contrato de compra de un inmueble por un importe determinado al que alcanza el monto de la deuda tributaria derivada.

La segunda de las sentencias, responde al recurso de casación núm. 999/2022, y en ella se analiza un caso de derivación de responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad de empresa conforme al art. 42.1, letra c) LGT.

En ambos casos se plantean los efectos interruptores producidos sobre la prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda tributaria derivada como consecuencia de actuaciones administrativas de recaudación llevadas a cabo frente al deudor principal (art. 68.7 LGT, actual apartado 8 del mismo artículo), siendo así que la acción de derivación de responsabilidad se produce transcurridos más de cuatro años desde el vencimiento del período voluntario de pago al deudor principal y que las actuaciones supuestamente interruptoras del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda dirigidas al deudor principal, habían tenido lugar sin notificación al responsable de la declaración de su responsabilidad.

El primero de los recursos de casación (núm. 6669/2021) se interpone por la mercantil declarada responsable solidario contra la sentencia de instancia que desestimó el recurso contencioso-administrativo deducido contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, y en ella se señala que las actuaciones de signo recaudatorio seguidas con el deudor principal (se trataba concretamente de

unos aplazamientos de pago) produjeron el efecto de interrumpir el plazo de prescripción en sede del responsable solidario, pues desde el vencimiento del período voluntario de pago con el deudor principal, la acción recaudatoria quedó abierta para el responsable solidario sin necesidad de que ante él se hubiera dirigido acción administrativa alguna declarándolo como obligado tributario.

El segundo de los recursos de casación (núm. 999/2022) se interpone por la Administración General del Estado contra la sentencia del Tribunal a quo que entendió que habiendo transcurrido más de cuatro años desde que se pudo incoar procedimiento declarativo de responsabilidad una vez producido su presupuesto legal (ocultación de bienes del deudor impidiendo la actuación recaudatoria de la Administración) sin haber derivado la deuda contraída por el deudor principal, ésta se hallaba prescrita.

La tercera de las sentencias del TS –15 de septiembre de 2023, recurso de casación núm. 2851/2021– dictada a propósito de un supuesto de responsabilidad del art. 42.1, a) LGT (colaboración activa con el deudor principal en la comisión de una infracción tributaria) incide sobre esta misma cuestión y resulta ser recopiladora y aclaratoria de la doctrina sustentada por el alto Tribunal, distinguiendo entre aquella jurisprudencia anterior a la pronunciada en sentencia de 19 de noviembre de 2015 (recurso de casación núm. 3727/2014) y la surgida como consecuencia, entre otras, de la STS de 18 de julio de 2023, recurso núm. 6669/2021. Y aclara que con la sentencia de 19 de noviembre de 2015 y las que le precedieron, el Tribunal Supremo venía admitiendo el efecto interruptor del plazo prescriptivo para exigir el pago de la deuda tributaria frente al responsable por actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal, aunque no se le hubiera notificado la acción declarativa de su responsabilidad. Criterio que quiebra con las sentencias de 18 de julio de 2023 (casación 6669/2021) y la anterior de 14 de octubre de 2022 (casación 6321/2020) y se mantiene en las de 18 de julio de 2023 (casación 999/2021) y en la citada de 15 de septiembre de 2023, casación 2851/2021.

3. Fundamentos de derecho

En sus pronunciamientos, el Tribunal Supremo parte de la premisa de que lo discutido es la posible interrupción del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria a un responsable por actuaciones recaudatorias seguidas frente al deudor principal.

Inicia su razonamiento el Tribunal Supremo de lo dispuesto en el art. 67.2 LGT cuando reconoce la existencia de un plazo de prescripción autónomo para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, y recuerda que en anterior sentencia de 14 de octubre de 2022, recurso de casación núm. 6321/2020, ya advirtió que cuando el mencionado precepto se refiere al plazo de prescripción para exigir al responsable el pago de la deuda tributaria, rectamente entendido, expresa el plazo prescriptivo para dirigirle la acción declarativa de la responsabilidad que queda inactivada si en el transcurso de cuatro años el órgano administrativo competente abandona su ejercicio.

La existencia de ese plazo prescriptivo autónomo para el responsable tributario permite al Tribunal Supremo establecer la correlación entre los apartados

a) y b) del art. 66 LGT que declaran la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación de la deuda tributaria y del derecho a exigir su pago, con la existencia también de ese doble plazo prescriptivo para posicionar al responsable como obligado tributario, resultando de ello que las actuaciones seguidas para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable no producen efecto jurídico alguno en relación con la facultad que asiste al órgano administrativo competente para declararlo como deudor tributario y que, por lo tanto, en un orden lógico de actuaciones, primero se debe declarar la responsabilidad tributaria posicionando al responsable como deudor tributario para, después y ya colocado como deudor, exigirle el pago de la deuda.

El razonamiento lleva al Tribunal Supremo a hacer exégesis del art. 68 LGT a propósito de las causas de interrupción del plazo de prescripción: *«Debemos interpretar, por tanto, el art. 68 sobre la base de que hay una correlación, a tenor de este artículo, entre la facultad de declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable, porque los hechos interruptivos, según la ley, son distintos en uno y otro caso, homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida»*. De esta suerte, las actuaciones recaudatorias dirigidas al deudor principal no tienen efecto jurídico sobre el responsable que, en esos momentos, no hubiera quedado administrativamente posicionado como deudor tributario mediante el ejercicio de la correspondiente acción declarativa de su responsabilidad.

Tal planteamiento conduce al Tribunal al entendimiento armónico del art. 68.8 LGT (anterior apartado 7) cuando ordena que interrumpido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria frente a un obligado tributario su efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables, efecto expansivo de la interrupción del plazo de prescripción para los responsables por actuaciones recaudatorias seguidas frente a otros obligados tributarios que *«opera únicamente en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de su deuda al que ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad»*, aclarando previamente que *«cuando el art. 68.7 LGT alude a la extensión de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo en sentido extensivo y ampliatorio, a los que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge ésta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables»*.

Al entender del Tribunal Supremo, siendo así que en la regulación de la prescripción tributaria se entrecruzan dos plazos relativos al ejercicio de las facultades administrativas, por un lado, para determinar la deuda mediante la liquidación tributaria, y de otro, para exigir el pago de la deuda ya determinada, el mismo esquema ha de reproducirse en el caso de los responsables y se debe entender abierto un plazo prescriptivo para que los órganos de recaudación declaren la responsabilidad emplazando al responsable como obligado tributario, y otro plazo diferente que sucede al anterior, para exigirle el pago de la deuda tributaria.

Solo atendiendo a este esquema procedimental a seguir frente a los responsables, considera el TS que es posible conciliar el mandato del art. 68.8 LGT a propósito de la extensión a los responsables tributarios de los efectos interrup-

tores del plazo prescriptivo producidos en sede de un obligado principal, de forma que las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal no surtirán efectos interruptores de la prescripción para exigir la deuda del responsable si, previamente, no ha sido declarado como obligado tributario porque considerando la estricta naturaleza recaudatoria de tales actuaciones administrativas, no son susceptibles de influir en el plazo de prescripción de la facultad previa dirigida a declarar su posición deudora.

Termina diciendo el Tribunal Supremo: *«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, (...) aún no cabe hablar, en sentido propio, ni de responsables, ni de obligados por ese título»*. De este modo, como en los casos enjuiciados las actuaciones de recaudación seguidas frente al deudor principal presuntamente interruptoras del plazo de prescripción de la deuda exigida al responsable, nada tuvieron que ver con actuaciones dirigidas previamente para posicionar al responsable como obligado tributario mediante el ejercicio de la correspondiente acción declarativa de la responsabilidad, no produjeron el efecto pretendido conforme a lo señalado en el art. 68.8 LGT, sobreviniendo la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable por inactividad administrativa en el ejercicio de la acción declarativa de la responsabilidad.

De todo ello concluye el Tribunal Supremo en las tres sentencias de referencia, que las actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente haya sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad.

4. Análisis

Compartiendo la tesis mantenida en la doctrina sustentada por el Tribunal Supremo cuando sostiene que la interrupción del plazo de prescripción para exigir la deuda derivada a un responsable solo es posible si, previamente, ha sido declarado como tal; discrepo sin embargo en el planteamiento que se hace sobre el paralelismo entre el plazo de prescripción para el ejercicio de la acción liquidadora de la deuda tributaria y el de su acción recaudadora (letras a) y b) del art. 66 LGT), para trasladarlo al ámbito de los responsables tributarios dibujando el ejercicio de una acción declarativa de la responsabilidad que debería estar sujeta legalmente a un plazo prescriptivo –pero que no lo está– y el ejercicio de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, siendo así que para la LGT ambas acciones se realizan en unidad de acto.

El responsable tributario es ante todo un deudor tributario que la ley coloca junto al deudor principal u otros obligados tributarios (art. 41.1 LGT), y en cuanto tal, solo es posible perfilarlo (declararlo) cuando existe deuda tributaria líquida y exigible al deudor principal, de ahí que el apartado 5 del citado artículo ordene

el ejercicio de una acción administrativa declarando la responsabilidad a través de la que quede fundamentado su presupuesto legal, el alcance y la extensión de la deuda tributaria que se deriva al responsable. Acción declarativa de la responsabilidad que según el art. 174.1 LGT solo se puede ejercitar en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación, esto es, cuando exista deuda tributaria líquida y exigible al deudor principal. Es cierto que el mencionado artículo también permite el ejercicio de esa acción declarativa tras «la presentación de la autoliquidación» inciso del precepto que debe entenderse referido a los supuestos en que el obligado tributario presenta autoliquidación sin ingreso de deuda tributaria. En cualquier caso, debe convenirse que el ejercicio de esta acción administrativa queda desvinculado del momento en que se produce el presupuesto legal de la responsabilidad, que puede ocurrir antes de que exista una deuda tributaria liquidada al deudor principal, y también con posterioridad a ese momento.

Que para la ley tributaria el responsable es un deudor lo confirme el art. 174 LGT, situado en la Sección 3ª (*Procedimiento frente a los responsables*) de su Capítulo V (*Actuaciones y procedimiento de recaudación*), lo que invita a entender que la posición ocupada por el responsable en el esquema de la relación tributaria es la de un deudor a quien se deriva una deuda ya liquidada a cargo del obligado principal, por lo que el ejercicio de esa acción administrativa no encierra componente liquidador de una deuda que ya ha sido determinada a cargo del obligado principal, resultando ser meramente declarativa de la responsabilidad contraída y conminando al declarado responsable al pago de la deuda tributaria que se le deriva.

Dado que la prescripción tributaria es institución creada al servicio de la seguridad jurídica que sanciona la inactividad administrativa para liquidar y recaudar deudas tributarias, es lógico entender que en el caso de los responsables tributarios el plazo prescriptivo comience a considerarse cuando los órganos de la Administración tributaria —en la actualidad, los órganos de recaudación tras la modificación del art. 174.2 LGT por Ley 13/2023— se encuentran en posición de romper el silencio de la relación jurídico-tributaria proclamando la condición deudora del responsable, lo que conforme dispone el art. 67.2 LGT, en los casos de los responsables solidarios o de primer grado se produce tras el vencimiento del plazo voluntario de pago para el deudor principal, y tratándose de los responsables subsidiarios o de segundo grado, tras la última actuación recaudatoria seguida frente al deudor principal o los responsable solidarios en caso de haberlos.

El Tribunal Supremo en las sentencias que sirven de referencia a este comentario y dado que aquello que se somete a su juicio es la determinación de si las actuaciones recaudatorias seguidas ante el deudor principal interrumpen el plazo de prescripción del ejercicio de la acción administrativa frente al responsable, con criterio acertado y estableciendo un paralelismo entre el ejercicio de la acción liquidadora de la deuda tributaria y el ejercicio de la acción para exigir su pago y la imposibilidad de que las actuaciones administrativas de liquidación tributaria interfieran sobre el plazo prescriptivo de las actuaciones seguidas para exigir el pago de la deuda, concluye que tratándose de actuaciones administrativas de esta última naturaleza las dirigidas al deudor principal, no es posible que hayan interrumpido el plazo de prescripción en relación con un res-

ponsable que, previamente, no ha sido declarado como deudor tributario. Por lo tanto, las actuaciones seguidas con el deudor principal de carácter meramente recaudatorio ninguna eficacia pueden proyectar sobre un responsable tributario que aún no ha sido emplazado como deudor tributario, porque sobre él no se ha ejercitado la acción declarativa de su responsabilidad.

El planteamiento de estas sentencias del Tribunal Supremo nos lleva a reflexionar a propósito de la posible existencia de un plazo prescriptivo para declarar la responsabilidad tributaria, al que le sucede otro para exigir el pago de la deuda tributaria que ya se le ha derivado.

La LGT en su art. 174 al regular el procedimiento administrativo a seguir con los responsables distingue, una primera fase para declarar la responsabilidad a la que sigue otra para exigir el pago de la deuda que se le ha derivado (art. 175, realmente, se trata de un mero requerimiento de pago), estableciendo el deber de notificar aquel acto declarativo señalando el presupuesto legal de la responsabilidad, la liquidación de la deuda tributaria a la que alcanza, medios de impugnación, y ofreciendo al responsable un plazo voluntario de pago de la deuda derivada. Tal estructura procedimental podría llevar a la conclusión de que en los procesos de derivación de deuda a un responsable tributario se secuencian dos fases diferenciadas, cada una de ellas susceptible de provocar la prescripción de su posición deudora al modo que el art. 66 LGT, en sus letras a) y b) diferencia la acción para liquidar la deuda tributaria de aquella otra en que se exige su pago, con efectos y consecuencias jurídicas diferentes.

No creo que esto suceda así y entiendo que lo pretendido en la Ley es que, en unidad de acto, sea declarada la posición deudora del responsable tributario y se le exija el pago de la deuda tributaria en período voluntario de pago, de modo que cuando ha sido declarado responsable tributario baste con un simple requerimiento de pago para el ejercicio de la acción de cobro (art. 175 LGT)

Así lo considero porque la existencia de esa doble fase, primero, declarativa de la posición deudora del responsable, y después, ejecutiva de la acción de cobro, pudiera tener sentido en el pasado más reciente cuando la declaración de responsabilidad era facultad que se podía llevar a cabo por los órganos de inspección tributaria (además de por los órganos de recaudación), por lo tanto, antes de que hubiera concluido el período voluntario de pago para el deudor principal. Sin embargo, tras la modificación del art. 174.2 por Ley 13/2023 con la atribución exclusiva a los órganos de recaudación de las competencias para declarar la responsabilidad tributaria, primero, la acción de derivación de derivación de responsabilidad siempre se ejercitará una vez liquidada la deuda a cargo del obligado principal, por lo tanto, una vez que sea deuda líquida y exigible frente a éste; y en segundo término, habiendo quedado desposeídos los órganos de inspección de la facultad declarativa de la responsabilidad, solo en fase recaudatoria de la deuda tributaria será posible su ejercicio y se llevará a cabo por los órganos de recaudación que, por ello mismo se trata de un acción que, a un tiempo, encierra un componente declarativo de la posición deudora del responsable y un contenido ejecutivo para exigirle el pago de la deuda que se le deriva.

Pero además, ocurre que la deuda que se deriva al responsable, como ya he indicado antes, es una deuda ya liquidada y no hay necesidad de volverlo a hacer

en sede del responsable, entre otras cosas, porque se trata de la misma deuda que, en período voluntario, se exige al deudor principal (art. 41.3 LGT). La acción de derivación de responsabilidad no tiene carácter liquidador, limitándose a declarar la posición deudora del responsable, el presupuesto legal en que se fundamenta, alcance de su responsabilidad y período de pago de la deuda derivada.

En consecuencia, no existe un doble plazo prescriptivo para declarar la posición deudora del responsable, al que sigue otro para derivarle el pago de la deuda tributaria, sino un solo plazo de prescripción para el ejercicio de una acción administrativa que es a un tiempo, declarativa de la posición deudora del responsable y ejecutiva para exigirle el cobro de la deuda que se le deriva. De no entenderlo así, el plazo de prescripción de la acción declarativa de la responsabilidad comenzaría su inicio desde que se produce su presupuesto legal aunque en ese momento no exista deuda liquidada a cargo del deudor principal, ni tampoco se encuentre el órgano de recaudación en posición de ejercitar la acción de derivación de la deuda tributaria, y no es esto lo que establecen las disposiciones reguladoras del responsable en la Ley codificadora de los tributos.

En cuanto al mandato del art. 68.8 LGT cuando extiende a los restantes obligados tributarios, incluidos los responsables, el efecto interruptor del plazo de prescripción por actuaciones seguidas frente al deudor principal, solo puede entenderse referido a los casos de solidaridad tributaria en que la posición de los codeudores solidarios nace con la realización del hecho imponible o del presupuesto legal de la responsabilidad, sin que en modo alguno pueda afectar a aquellos responsables que, pudiendo serlo por haber realizado el presupuesto legal de la responsabilidad, todavía no han sido declarados deudores tributarios mediante el ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad.

Con todo, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias señaladas que han servido de base a las presentes líneas, es oportuna y acertada en lo que se aparta de la sostenida en su pronunciamiento de 15 de noviembre de 2015, casación 3737/2014, y en otros anteriores, y debe ser tenida en cuenta pues como bien se razona en ellas, si el responsable tributario no ha sido emplazado formalmente como deudor tributario, las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal no tienen ningún efecto interruptor del plazo de prescripción frente al responsable, no ya porque tratándose de actuaciones de tal naturaleza no han podido influir en la acción declarativa de la responsabilidad, sino porque para que formalmente el responsable sea tenido como deudor tributario hay que posicionarlo como tal y si transcurren cuatro años sin hacerlo desde el vencimiento del período voluntario de pago para el deudor principal (responsables solidarios) o desde la última acción recaudatoria seguida frente a éste (responsables subsidiarios), la deuda tributaria habrá quedado extinguida por inactividad de la acción administrativa ante el responsable.

La LGT nunca ha entendido que aquello que se extingue por el transcurso del tiempo es la deuda tributaria y que tal efecto se produce por la inactividad administrativa dirigida a determinarla o recaudarla, y ha establecido el plazo de prescripción no refiriéndolo a la deuda tributaria sino a la falta de ejercicio de las facultades administrativas que la provocan.

Solo existe un plazo prescriptivo referido a la deuda tributaria que se manifiesta en dos momentos diferentes, a saber, cuando no ha existido actividad administrativa para liquidarla, y cuando no ha existido actividad administrativa para recaudarla. En la primera, la figura del responsable no es apreciable porque no es parte interesada en el desarrollo de tales actuaciones administrativas. Es en la fase de recaudación cuando cobra consistencia su perfil como deudor tributario situado junto al obligado principal, por lo que si desde que pudo ser posicionado como deudor tributario la acción de derivación de responsabilidad no ha sido ejercitada administrativamente, transcurridos cuatro años el órgano de recaudación ya no podrá declararlo como deudor tributario sin que, además, las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal hayan producido efecto jurídico alguno en los responsables, en particular, el de haber interrumpido el plazo de prescripción para exigir una deuda tributaria que nunca les fue derivada.