

## La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT

**Carmen Ruiz Hidalgo**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo.

### **Resumen**

La Administración Tributaria ha procedido en los últimos años a declarar la responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, en los casos de ocultación o transmisión de bienes y derechos, con la finalidad de impedir la actuación administrativa. Sin embargo, varias cuestiones surgen en la aplicación de este precepto que no están resueltas. No sólo en relación con los elementos que componen el presupuesto de hecho, sino cuando se utilizan sociedades interpuestas. En este caso, el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) se puede confundir con el presupuesto específico del artículo 43.1.h) de la LGT, dónde se regula un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Además, en el caso del artículo 42.2.a.), al igual que cualquier supuesto de responsabilidad, la determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo de la prescripción resulta esencial, ya que, este supuesto de responsabilidad se puede encuadrar en el procedimiento de inspección, como en el de recaudación.

### **Abstract**

*In the last years, the Tax Administration has proceeded to declare the solidary liability by the article 42.2.a) of the LGT, in the cases of concealment or transmission of goods and rights, with the purpose of preventing the administrative action. Nevertheless, several questions arise in the application of this rule that they aren't resolved. Not only in relation with the elements are made up of the rule, but with the situation when the tax payer use companies for his purpose. In this case, the article 42.2.a) is confused with the article 43.1.h) of the LGT, where it is regulated a supposition of subsidiary liability. In addition, in case of the article 42.2.a.), as any case of liability, the dies a quo for calculate the term of the prescription turns out to be essential, since, this supposition of liability can be fitted in the procedure of inspection, since in that of collection.*

### **Palabras clave**

Responsabilidad solidaria, alcance la responsabilidad, prescripción.

### **Key Words**

*Solidary Liability, liability's effect, prescription.*

## Sumario

1. Introducción
2. El responsable tributario. Nacimiento de la obligación
3. Presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT<sup>1</sup>
  - 3.1. Elementos que deben concurrir el presupuesto de hecho
  - 3.2. Nacimiento de la obligación del artículo 42.2.a) de la LGT
  - 3.3. Aplicación del artículo 43.1.g) y h)
4. La prescripción de la obligación del responsable
  - 4.1. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del responsable según la LGT.
  - 4.2. El procedimiento de derivación de responsabilidad: una liquidación tributaria
  - 4.3. La determinación del *dies a quo* del responsable solidario
  - 4.5. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción en relación al artículo 42.2.a) de la LGT
  - 4.6. Interrupción de la prescripción. Notificación a los obligados tributarios
5. Conclusiones
6. Bibliografía

---

<sup>1</sup> Este tema lo tratamos profusamente en la monografía de *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.

## 1. Introducción

Desde que se aprobó la Ley General Tributaria en el año 2003, el legislador ha modificado esta normativa en dos ocasiones bajo la premisa de adecuar ciertas normas tributarias a la lucha contra el fraude fiscal que, como se ha visto en el tiempo, han tenido mayor o menor éxito en la consecución del citado objetivo<sup>2</sup>. En estos momentos se plantea otra modificación, al albur de la reforma tributaria, dónde se propone no sólo la lucha contra el fraude fiscal, sino reforzar la seguridad jurídica, reducir la litigiosidad e incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos. Y aunque, como ha señalado CAYÓN GALIARDO, la reforma que se plantea de la LGT va a ser trascendente, no se ha aprovechado para regular aspectos trascendentales en determinadas instituciones que no quedaron cerradas con la LGT/2003. Tal vez, la razón, como apunta el citado autor, es que las reformas propuestas “vienen amparadas y justificadas fundamentalmente por la Administración tributaria -recordemos que en su elaboración no ha existido comisión externa de ningún tipo-”<sup>3</sup>, y ésta no ha tenido mayor interés en elaborar normas que doten de seguridad al ordenamiento jurídico, sobre todo, si con la regulación actual los Tribunales se muestran proclives a los intereses de la Hacienda Pública, en concreto, los recaudatorios.

No se oculta que en el caso de la responsabilidad tributaria, a pesar de su importancia, la regulación puede calificarse de deficiente, lo que provoca inseguridad jurídica e indefensión, no sólo en la aplicación que de la misma hace la Administración tributaria, sino por las sentencias que dictan los Tribunales. Ejemplo de ello es que, si bien es acervo común que el responsable es un garante de la deuda tributaria, en determinados casos responde de las sanciones del obligado principal, vulnerando el principio de personalidad de la pena. Este principio es elemental en cualquier procedimiento sancionador, y más teniendo en cuenta que el procedimiento de derivación de responsabilidad no es punitivo. Esta cuestión que incide directamente en la naturaleza del responsable, a pesar de la regulación establecida en la LGT, ha sido denunciada profusamente por la doctrina, y a pesar de ello el legislador no ha modificado las derivaciones de las sanciones del obligado principal al responsable.

Al igual ocurre con la aplicación de la prescripción al responsable, dónde la regulación no es que sea deficiente, es que resulta insuficiente, lo que ha provocado que tanto la Administración, como en su caso los Tribunales, no hayan interpretado de manera coherente las normas que regulan la prescripción y el procedimiento para declarar la responsabilidad. Las sentencias a las que hago referencia a lo largo de este estudio son una muestra de esta afirmación.

A todo ello, hay que sumarle que el presupuesto de hecho regulado en el artículo 42.2.a) de la LGT no queda circunscrito a un momento concreto de un determinado procedimiento, sino que, los hechos que se van a subsumir en el citado presupuesto de hecho pueden acaecer tanto en el procedimiento de recaudación, como en el de inspección. No se oculta que la fecha para determinar el *dies a quo* en estos casos, dificulta sin lugar a dudas la aplicación de la prescripción al responsable. Vaya por delante que aunque hago especial mención al artículo 42.2.a) de la LGT, la teoría que se defiende en este artículo es aplicable a otros presupuestos de hecho de responsabilidad solidaria regulados en la LGT u otras normas tributarias.

2 Nos referimos a la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal y la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

3 Vid. CAYÓN GALIARDO, A.: “Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 106, AEDAF, 2014, pág. 14.

Por ello, resulta imprescindible en el análisis que se desarrolla a lo largo de este estudio, recordar cuando se produce el nacimiento de la obligación del responsable, así como la naturaleza jurídica de la “declaración de la responsabilidad”.

## 2. El responsable tributario. Nacimiento de la obligación

En la actualidad, no cabe dudas de que el responsable como obligado tributario, a tenor de lo previsto en la LGT, tiene la obligación tributaria propia de pagar con su patrimonio la deuda del deudor principal<sup>4</sup>. La responsabilidad implica la existencia de dos presupuestos de hecho. Uno, el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal -o, en su caso, el de la obligación a cuenta o sustitución-. El segundo, el presupuesto de hecho recogido en la Ley que origina la responsabilidad. Sólo cuando se hayan producido los dos presupuestos, nace la obligación del responsable, lo que supone que el nacimiento de la obligación del responsable exige que haya un deudor principal. Es decir, para que nazca la obligación del responsable, el artículo 41 de la LGT exige que:

1. Que se haya realizado el hecho imponible, y por lo tanto, haya nacido la obligación tributaria principal, aunque esté ilíquida en ese momento.
2. La realización del presupuesto de hecho del responsable prevista en la LGT o en otra norma tributaria.

Lo cierto es que la obligación del responsable nace ilíquida, por lo que será necesario un acto administrativo que declare la responsabilidad o, dicho de otra manera, que liquide la obligación del responsable. Por lo tanto, el acto de derivación de responsabilidad tiene un carácter declarativo, nunca constitutivo<sup>5</sup>. Una vez declarada la responsabilidad, la administración ejercerá la acción recaudatoria para exigir el pago al responsable, que podrá ser a la vez que lo declara responsable, o bien en una fecha posterior dependiendo de si ha declarado al responsable antes de que finalice el período voluntario de pago para el deudor principal.

Es decir, tal y como apunta de una manera clarísima ARIAS ABELLÁN, según “se desprende en el artículo 41.5 de la LGT, la Administración tiene que constatar que se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad, procedimiento de declaración y liquidación, como ocurre con cualquier contribuyente, por ejemplo, y, en segundo

4 Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Civitas-REDF*, nº 72, 1991, p. 484, del mismo, *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. II, 22ª ed., 2000, Madrid, pp. 67-68. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable”, *Civitas, REDF*, nº 47-48, 1985, pp. 420-421. El crédito tributario se encuentra protegido por el ordenamiento tributario a través de un gran elenco de garantías. En sentido amplio, las garantías se configuran como cualquier medio indirecto de tutela del crédito, mientras que, cuando nos referimos a las garantías en sentido estricto, están singularizadas por tres notas. En primer lugar, como ha señalado MUNOZ MERINO, deben establecerse por la ley; en segundo lugar, constituir una relación de subordinación respecto del crédito tributario –le añade una cualidad adicional que antes no tenía-; y, por último, tienen una eficacia directa. Cfr. MUÑOZ MERINO, A.: *El privilegio del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, 1997, pp. 35-43.

Tradicionalmente, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREJO, las garantías se dividen en personales, según concedan al acreedor un derecho que se dirige a la persona del deudor o sobre la de un tercero, y reales, cuando confieren al acreedor un poder jurídico que recae sobre cosas concretas, que puede ejercitarse *erga omnes*, junto a un derecho de realización del valor de los bienes, de sus frutos o de ambos. Dos notas caracterizan al derecho del crédito de la Hacienda Pública, en primer lugar, dicho derecho ha de ser establecido por la Ley, y en segundo lugar, el derecho de garantía es accesorio respecto del crédito tributario. Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *Civitas, REDF*, nº 30, 1981, pp. 185 y ss; en el mismo sentido GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, p. 46.

5 Vid. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable”, *Civitas, REDF*, nº 47-48, 1985.

lugar, se procede a la recaudación de la deuda incluso forzosamente a través del procedimiento de apremio. La única diferencia está en que en el supuesto de la responsabilidad, en el primer caso, se da como consecuencia de una iniciativa de la Administración, es decir, el procedimiento se inicia siempre de oficio porque el responsable no es titular de ningún deber de declarar o de autoliquidar su deuda. En el segundo, cuando se trata del de apremio, siempre de oficio”<sup>6</sup>.

De ahí que la LGT establezca cómo finaliza el procedimiento de derivación de responsabilidad, que termina con un acto administrativo de cuantificación de su obligación. La finalización de este acto administrativo ha de ser posterior a la terminación del procedimiento de liquidación seguido por la Administración tributaria o a la presentación de la autoliquidación del obligado tributario. En definitiva, como la LGT no establece el momento de iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, éste puede ser paralelo al procedimiento inspector que se sigue con el deudor principal, pero siempre que se haya realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, siempre que exista una deuda tributaria previa y el responsable esté en la relación querida por la Ley.

Sin embargo, la LGT sí que establece el momento en el que se puede iniciar el procedimiento de recaudación frente al responsable, que será cuando haya finalizado el período voluntario de pago del deudor principal. Es por ello, que estas dos acciones no tienen por qué ser concatenadas sin solución de continuidad en el tiempo, aunque la LGT en el artículo 175.1.b) prevé que puedan ser a la vez, siempre que la declaración de responsabilidad por parte de la Administración se lleve a cabo una vez finalizado el período voluntario de pago de la deuda que se deriva.

Todo ello, sin que se pueda olvidar que la obligación “ex lege” del responsable surge con la realización del presupuesto de hecho establecido por la Ley. Sólo así adquiere sentido la posibilidad de que se puedan adoptar por la Hacienda Pública las medidas cautelares a las que se refiere el artículo 41.5 de la LGT antes de que se produzca la declaración de responsabilidad<sup>7</sup>.

### 3. Presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT<sup>8</sup>

#### 3.1. Elementos que deben concurrir el presupuesto de hecho

El art. 42.2 de la LGT/2003 prevé varios supuestos de responsabilidad solidaria que, sin embargo, presentan una nota común en relación al presupuesto de hecho: el responsable adquiere esta condición al realizar actos que

Como la LGT no establece el momento de iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, éste puede ser paralelo al procedimiento inspector que se sigue con el deudor principal, pero siempre que se haya realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad

6 Vid. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal”, *Civitas-REDF*, nº 158, págs. 30-31.

7 STJ de Valencia de 28 de junio de 2002 -JT 2003/373.

8 Este tema lo tratamos profusamente en la monografía de *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.

impidan o dificulten la acción de la Administración, en concreto encontrar bienes o derechos del deudor principal para hacer efectiva la deuda tributaria, bien porque se vayan a embargar o hayan sido embargados. La diferencia entre los cuatro presupuestos de hecho regulados en el artículo 42.2 reside en el momento en el que pueden concurrir cada uno de ellos.

En concreto, en el apartado a), serán responsables solidarios las personas que “sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”. De la redacción dada por el legislador, se deduce que la intervención de un tercero junto al deudor resulta necesaria e imprescindible para que se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Valga la redundancia, la administración puede declarar como responsable a la persona física o jurídica que adquiere la titularidad, o la posesión de los bienes y derechos del deudor, de manera fraudulenta, con la finalidad de impedir la acción de la administración.

Esto supone que el tercero, al que se le va a declarar responsable, tiene que participar materialmente, para que se pueda delimitar el significado de “causar o colaborar”, en los negocios jurídicos simulados o fraudulentos realizados por el obligado tributario con la finalidad de ocultarlos<sup>9</sup>.

Esta afirmación deviene de la dicción del propio artículo de la LGT, aunque no cabe dar una regla general, sino que se tiene que determinar caso por caso tras el examen de los hechos que resulten de la intervención del tercero al que se le quiere declarar responsable. No se puede olvidar que la subsunción de unos hechos concretos en el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) puede llevar a equívocos, ya que existen otros presupuestos de hechos en el propio artículo 42.2, así como en el artículo 43 de la LGT, cuyas diferencias pueden ser en ocasiones muy tenues.

Además, de la propia dicción del artículo 42.2 de la LGT, resulta claro que el órgano administrativo correspondiente tiene que probar que la persona física o jurídica, que ayuda o colabora en la ocultación de los bienes con la finalidad de impedir la traba, actúa a conciencia de ello. Es decir, que el tercero que participa en la ocultación de los bienes y derechos conoce la situación en la que se encuentra el deudor principal que quiere evitar la acción de la administración, incluso, en ocasiones, antes de que se haya iniciado el procedimiento de recaudación frente al deudor principal<sup>10</sup>.

La concurrencia del elemento intencional debe probarse por la Administración, teniendo en cuenta las particularidades de cada caso concreto, según establece la Sentencia 830/2000 de 17 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana<sup>11</sup>. Así las cosas, el órgano que vaya a declarar la responsabilidad tiene que demostrar que existe un enlace preciso y directo entre los hechos acaecidos que imposibiliten la acción de la administración sobre los bienes y derechos y el ámbito subjetivo que exige el artículo 42.2.a) de la LGT<sup>12</sup>.

---

9 Vid. nuestro trabajo en “Algunas notas sobre la responsabilidad tributaria en las actuaciones que dilatan o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario” en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, Lex Nova, 2005, págs. 496-509.

10 STS de 10 de julio de 2012 (RJ 2012/7806).

11 JT 2000\1322.

12 STS de 20 de junio de 2014 –La ley 74630/2014–.

El presupuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) exige que desaparezcan los bienes en una cantidad que impidan el cobro de la deuda tributaria, tal y como se pone de manifiesto en la SAN de 3 de mayo de 2007, dónde se exige que en este “supuesto de ocultación de bienes, que se haya consumado, es decir, que los bienes han desaparecido y se ignora donde hayan podido ir a parar”<sup>13</sup>.

Cuando el legislador escoge la palabra “ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”, a mi juicio, se refiere a que sea imposible el embargo de bienes y derechos, porque han desaparecido jurídicamente, o incluso de una manera fáctica, de la esfera patrimonial del obligado tributario. De ahí que, la imposibilidad por parte de la Administración de ejercer alguna de las acciones sobre el patrimonio del deudor principal, signifique que éste tiene que estar oculto físicamente o jurídicamente, y que, además, no existan más bienes que puedan garantizar la obligación tributaria. En otro caso, no tendría cabida el presupuesto de hecho del que hablamos<sup>14</sup>.

Sólo en el caso de que no exista patrimonio alguno a nombre del obligado tributario, o una vez localizados todos los bienes resulten insuficientes para cubrir el crédito tributario, y la Administración tiene constancia de que había un patrimonio más que suficiente para cubrir la deuda tributaria, podría ser considerado un indicio entre la ocultación y la ineffectividad del pago del crédito tributario

Así las cosas, podrían darse varias situaciones. La primera puede ser que en el patrimonio del deudor principal existan bienes suficientes para que, en su caso, la deuda tributaria se pueda pagar, aunque determinados bienes hayan “salido” del patrimonio. Si hay bienes o derechos que garantizan la deuda tributaria, a mi juicio, sería muy difícil probar la concurrencia del presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT.

La segunda situación sería el caso de que no hubiese bienes suficientes para garantizar la deuda tributaria y, además, una parte del patrimonio del deudor principal se haya transmitido a un tercero. Y aquí se abren varias posibilidades:

- a. Que se reciba en dinero la contraprestación correspondiente por la transmisión. Si, la contraprestación es por valor de mercado, y a mayores, no hay relación entre el sujeto pasivo y el tercero que lo adquiere, más allá de la puramente comercial, estos hechos no encajarían en el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT, para el adquirente. Otra cosa distinta es que el deudor principal tenga otro tipo de responsabilidad que pueda ser, incluso, penal.

Sin embargo, en el caso de que la contraprestación no fuera por valor de mercado, sería un hecho que podría implicar una transmisión fraudulenta, y por supuesto, podría encajar en el presupuesto de hecho del citado artículo.

13 JUR 2007/131980

14 STS de 10 de julio de 2012 (RJ 2012/7806).

- b. Que se reciba otros bienes o derechos en contraprestación por la transmisión. La situación sería la misma que hemos descrito anteriormente.
- c. Que se transmitan bienes o derechos en contraprestación por la existencia de deudas o créditos del deudor principal. En este caso, el órgano administrativo correspondiente tendría que probar que el substrato de la operación es falso o simulado con la finalidad de ocultar el patrimonio del deudor principal.

En definitiva, sólo en el caso de que no exista patrimonio alguno a nombre del obligado tributario, o una vez localizados todos los bienes resulten insuficientes para cubrir el crédito tributario, y la Administración tiene constancia de que había un patrimonio más que suficiente para cubrir la deuda tributaria, podría ser considerado un indicio entre la ocultación y la ineffectividad del pago del crédito tributario. Por supuesto, la Administración tendrá que probar la “salida” de bienes y derechos del patrimonio del deudor principal. En sentido contrario, si existen bienes y derechos suficientes en el patrimonio del deudor, no puede concurrir el presupuesto de hecho de la responsabilidad del art. 42.2.a), desde el momento en que el crédito tributario está garantizado.

No se me escapa que los hechos descritos son muy simples y que cabe, lo que además será lo más habitual, que a esta primera transmisión de los bienes, continúen otras transmisiones a otras empresas o personas, todas ellas relacionadas entre sí.

Pero, en ese caso, ¿se podría aplicar el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT a todos los terceros que intervienen?

### **3.2. Nacimiento de la obligación del artículo 42.2.a) de la LGT**

---

El nacimiento de la obligación del responsable en virtud de este artículo, al igual que ocurre en cualquiera de los otros supuestos, sólo puede producirse en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, siempre que se haya producido la realización del hecho imponible por parte del obligado principal.

Esto significa que el nacimiento de la obligación del responsable exige un deudor principal, y la intervención de un tercero para ocultar los bienes, porque será el nuevo titular de los mismos. En el caso de que se utilice un entramado societario a posteriori, o dicho de otro modo, distintas sociedades pantalla donde coinciden administradores o socios, a mi juicio, ya no podemos aplicar el presupuesto del artículo 42.2.a) de la LGT. La Ley tributaria contempla unos supuestos específicos para estos casos, regulados en los artículos 43.1.g) y h) de la LGT, cuya responsabilidad tiene carácter subsidiario.

Esta afirmación se sustenta en varias razones. La primera es que la dicción del artículo 42.2.a) exige la existencia de un sujeto pasivo que quiere ocultar el patrimonio, si éste se transmite varias veces por los distintos adquirentes, resulta evidente que este sujeto pasivo ya no interviene en las siguientes transmisiones.

La segunda, porque el legislador se ha preocupado de introducir en nuestro ordenamiento dos presupuestos de hecho específicos relacionados con la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”. Por lo tanto, si lo que se hace por parte de los órganos de la administración es buscar, descubrir, hallar el sustrato de la operación a través de distintas sociedades, entonces habrá que aplicar el presupuesto previsto para estos casos.



Y la tercera, porque no se podría determinar el nacimiento de la obligación del responsable en el caso de que se siga transmitiendo el patrimonio de manera sucesiva y, mientras la Administración no proceda a declarar la responsabilidad, sobre todo cuando hablamos del alcance de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT. Ello comporta, sin lugar a dudas, una inseguridad jurídica tremenda y además, sólo se podría derivar la responsabilidad a la última sociedad por este presupuesto de hecho. Mientras que al resto de las sociedades que hayan intervenido hasta ese momento, no se les podría derivar la responsabilidad a tenor del artículo mencionado.

Y la cuarta, es que el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) contempla que el alcance de la deuda que se puede derivar se concreta “el valor de los bienes que se hubiera podido embargar o enajenar”, de tal modo, que trasladar cuanto más se pueda el nacimiento de la obligación del responsable por parte de la Administración Tributaria, implica que la responsabilidad abarca más deuda tributaria.

Sin embargo, la Administración se muestra reacia a aplicar los presupuestos de hecho del artículo 43.1.g) y h), y continua derivando responsabilidades por el artículo 42.2.a)

### 3.3. Aplicación del artículo 43.1.g) y h)

En los últimos tiempos la AEAT está derivando la responsabilidad tributaria por mor del artículo 42.2.a) de la LGT, bajo la premisa de que, aunque haya un entramado de sociedades, dónde se encuentran los bienes y derechos que forman parte del patrimonio del deudor, como siempre hay un causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado tributario, se realiza el presupuesto de hecho del citado artículo.

Sin embargo, el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) no se dirige a los casos de entramados de sociedades, ya que el legislador ha regulado unos supuestos concretos y específicos en ese caso dónde hay un abuso del derecho. Para ello, la LGT regula en dos presupuestos de hecho, la doctrina del levantamiento del velo. Esta doctrina que tiene un origen jurisprudencial y anglosajón, se aplica por los jueces con la finalidad de poder determinar la verdadera realidad jurídica subyacente en la sociedad para poder individualizar a aquéllos que son los protagonistas de la relación existente.

En el ámbito tributario, la LGT/2003 ha permitido a la Administración obtener un resultado similar mediante la creación de dos supuestos de responsabilidad tributaria, aunque con carácter subsidiario, regulando conceptos y criterios jurisprudenciales, en ocasiones, muy alejados de los términos tributarios, tal y como se pone de manifiesto en la lectura de los artículos 43.1, letras g) y h).

Tal y como apuntó el TS<sup>15</sup>, la aplicación de esta técnica busca penetrar en el *substratum* personal de la entidad, con el fin de evitar que, al socaire de esa forma legal, se puedan perjudicar intereses públicos o privados. Asimismo, la aplicación de esta doctrina exige que quien invoca el levantamiento del velo tenga la carga de la prueba, que consiste en la “**prueba del objeto negocial**”, es decir, el resultado final de la actividad probatoria debe demostrar que la entidad se constituyó pura y simplemente con la finalidad de evitar el pago del impuesto.

La regulación de la LGT hace hincapié en que la responsabilidad puede actuar tanto en sentido ascendente como descendente u horizontal. Es decir, que quien controla responde de las deudas de la entidad controlada, pero ésta también responde de las deudas de quien la controla. Igualmente, una entidad controlada por un sujeto

15 STS de 28 de mayo de 1984 -RJ 1984/2800-, 19 de mayo de 2003 -RJ 2003/5213-, 27 de octubre de 2004 -RJ 2004/7042-, entre otras.

El presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) no se dirige a los casos de entramados de sociedades, ya que el legislador ha regulado unos supuestos concretos y específicos en ese caso dónde hay un abuso del derecho. Para ello, la LGT regula en dos presupuestos de hecho, la doctrina del levantamiento del velo

puede responder de las deudas de otra sociedad igualmente controlada por este, siempre que concurren los requisitos legales.

El artículo 43.1.g) de la LGT declara responsables subsidiarias a las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concorra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unidad de

personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

La letra h) del mismo artículo declara responsables subsidiarias las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concorra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

¿Y por qué no se aplican por la Administración estos artículos en vez del artículo 42.2.a) de la LGT? Porque la dicción de los citados artículos ya deja entrever, desde el primer momento, que los presupuestos de hechos descritos resultan difíciles de aplicar a los casos concretos, no sólo por que el lenguaje que se utiliza en ellos no es propio del ámbito tributario, sino porque los conceptos mercantilistas que se manejan son arduos de probar y, por ende, de aplicar por la Administración. No se puede olvidar que el plazo para derivar la responsabilidad desde que se notifica es de 6 meses, lo que imposibilita una investigación seria por parte de la Administración. Este es alguno de los motivos, a mi juicio, que ha condicionado la actuación de la Administración Tributaria en una aplicación profusa del artículo 42.2.a) en vez de los presupuestos de hecho recogidos en el artículo 43.1.g) y h).

No obstante, es necesario recordar que los contribuyentes pueden impugnar la declaración de responsabilidad por la aplicación incorrecta del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

#### **4. La prescripción de la obligación del responsable**

Tal y como se ha ido exponiendo en las páginas anteriores, vuelvo a reiterar que para que se pueda declarar la responsabilidad resulta imprescindible la realización de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible realizado por el obligado tributario principal, y que supone el nacimiento de la obligación tributaria, y en segundo lugar, la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Sólo la conjunción de ambos presupuestos permite el nacimiento de la obligación del responsable. Esta obligación nace ilíquida por lo que la Ley regula un procedimiento específico para liquidarla, o lo que es lo mismo, declara la obligación del responsable. La particularidad estriba en que la liquidación de la obligación del responsable sólo la puede llevar a cabo la Administración Tributaria, por lo que, cuando la administración declara la responsabilidad ejerce la potestad liquidatoria que le corresponde,

sin que con anterioridad se pueda ejercer la acción recaudatoria dirigida al responsable. Por lo tanto, existen dos acciones distintas, tal y como aparece en el artículo 174 de la Ley General Tributaria.

De esta manera, si la declaración del responsable es el ejercicio de la acción liquidatoria de la Administración, la extinción de la misma será igual que cualquier otra obligación tributaria, por lo que cabe también la prescripción. Sin embargo, lo cierto es que la LGT no contiene un precepto expreso sobre la prescripción del responsable, a pesar de la existencia del artículo 66 de la LGT, y, a mayor abundamiento, la jurisprudencia no respalda la aplicación de la prescripción a la obligación del responsable como a cualquier otro obligado tributario, sino que más bien, se encuentra al albur de las vicisitudes que acontezcan a la obligación principal en este ámbito <sup>16</sup>.

#### **4.1. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del responsable según la LGT**

¿Con la premisa expuesta, se podría argüir que no se aplica el instituto de la prescripción al responsable? Si esto fuera así, la prescripción sólo se imputa a la obligación del obligado principal, pero, con la salvedad de que el cumplimiento de la misma se le exige al responsable.

Es de todos conocido que existen diversos argumentos de la doctrina y de la jurisprudencia tanto a favor, como en contra, de la autonomía de los plazos de prescripción para el responsable respecto del deudor principal<sup>17</sup>, que ya estaban vigentes con la anterior LGT/1963. Pero, lo cierto es que la LGT/2003 estableció expresamente un plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables, distinguiendo si la responsabilidad era solidaria o subsidiaria, así como cuándo se producía el presupuesto de hecho de la responsabilidad, tal y como se regula en el artículo 67.2 de la LGT.

De ahí que con la actual normativa, no quedan dudas sobre la autonomía de la obligación del responsable, por lo que se puede aplicar el régimen jurídico de la prescripción como a cualquier otra obligación tributaria. En efecto, la sola existencia de una deuda tributaria no convierte a nadie en obligado tributario, a título de responsable. Sólo cuando se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, nace la obligación del sujeto que se convierte, por mandato legal, en responsable. Y en su momento, cuando se le declare responsable, puede ser compelido al cumplimiento de su obligación –aunque sea el pago de la obligación de otro– y, en su caso, se le debe aplicar todas las formas de extinción de las obligaciones tributarias en idénticos términos que a cualquier deudor tributario, porque el responsable lo es sin ningún tipo de matiz. Esta afirmación se ajusta a la regulación que de esta figura hace el artículo 41 de la LGT.

Sin embargo, no todo es tan claro como parece. En concreto, porque el citado artículo 67 de la LGT se refiere exclusivamente al plazo de prescripción “para exigir la obligación de pago a los responsables”.

A la vez, el artículo 41.5 de la LGT establece que salvo que una norma con rango legal disponga lo contrario, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria requiere un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine el alcance y la extensión.

16 GUERRA REGUERO, M.: *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, 2013, pág. 70

17 Han sido recogidos por DELGADO GARCÍA, A.M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

Por lo tanto, la conclusión que nos plantea la relación entre ambos artículos es que no existe otro plazo de prescripción para el responsable distinto del regulado en el artículo 67.2 de la LGT. Es más, de la dicción de este artículo se puede entender que el legislador se refiere a dos plazos distintos de cómputo del *dies a quo* de la prescripción:

1. En el primer caso, aunque exista un responsable declarado por la administración antes de finalizar el período voluntario de pago del deudor principal, no es hasta la finalización del citado período cuando la Administración puede iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y exigirle el pago de la obligación tributaria.
2. En segundo lugar, se determina el *dies a quo a posteriori* de la finalización del período voluntario, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de hecho de la responsabilidad se produzcan con posterioridad a citado período. En ese caso, se opta por el criterio del devengo, coincidente con el momento en que el responsable realiza su propio presupuesto de hecho.

A pesar de todo, ambos plazos tienen en común una nota, y no es otra que la referencia al *dies a quo* del inicio del cómputo del plazo de la prescripción de la acción recaudatoria dirigida al responsable.

Siguiendo el criterio legal, el *dies a quo* o momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para el supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT -al igual que para todos los presupuestos de hecho de la responsabilidad solidaria-, comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal o *a posteriori*, si los hechos tienen lugar una vez finalizado el plazo voluntario de pago.

Así las cosas, la jurisprudencia ha aplicado de manera unánime el *dies a quo* para el responsable solidario, con el criterio que hemos expuesto en el párrafo anterior. Y aunque, a mi juicio, resulta incorrecta, como expondremos más adelante, el artículo 67.2 de la LGT tiene un acierto, y es reafirmar de una vez por todas que la obligación del responsable puede prescribir con independencia de la obligación principal.

A pesar de que la doctrina expuesta del artículo 67.2 de la LGT ha sido reiterada por la administración y en su caso, los tribunales, no se puede desconocer que las normas que regulan la prescripción y la responsabilidad tributaria no son compartimentos estancos, sino, que resulta necesaria una integración homogénea de ambas, en aras del principio de seguridad jurídica y capacidad económica.

#### **4.2. El procedimiento de derivación de responsabilidad: una liquidación tributaria**

---

La regulación de la responsabilidad establecida en la LGT/2003 prevé la declaración como obligado tributario, por parte de la Administración, a un tercero por mandato legal y que, como tal, responde del cumplimiento de su obligación tributaria como cualquier otro deudor, aunque esa obligación sea subsidiaria de la que se denomina legalmente como principal.

Por lo tanto, como le ocurre a cualquier otro obligado tributario cuando se inicia un procedimiento de inspección, lo primero será necesario cuantificar la deuda -es decir, liquidar-, para, en segundo lugar, recaudar su importe.

La cuantificación de la obligación del responsable exige que sea un acto administrativo en el que el interesado tenga derecho de audiencia, para que se declare la responsabilidad y se determine el alcance y la extensión, de conformidad con lo previsto en el artículo 174 a 176 de la LGT.

En concreto, el artículo 174 de la LGT establece que para poder declarar la responsabilidad tiene que existir una obligación tributaria principal y que, en su caso, esté cuantificada bien por el obligado tributario, o bien por la administración, y en segundo lugar, que se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad contemplado en la Ley. Esto significa que el nacimiento de la obligación del responsable se ha producido con independencia de cuando la Administración proceda a declararle como tal, aunque la declaración es requisito para poder exigirle el pago de la obligación tributaria principal.

Esto es así para cualquier supuesto de responsabilidad sea solidaria o subsidiaria, tal y como se regula en el artículo 41 de la LGT. Lo que difiere, entre otras cosas, en cualquiera de los supuestos de responsabilidad, sea solidaria o subsidiaria, son los presupuestos de hecho regulados en la LGT o en otra ley tributaria específica.

El artículo 175 de la LGT establece el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, es decir, el pago por parte del responsable de la obligación tributaria del obligado principal. De la dicción del mismo, se puede plantear si es necesario que haya transcurrido el período voluntario de pago del que es titular el deudor principal como uno de los elementos del presupuesto de hecho del responsable. A mi juicio, de acuerdo con lo establecido en el precepto no parece que sea así, en la medida en que la responsabilidad puede ser declarada con anterioridad a ese momento temporal, ya que sin la existencia de la declaración, no podría iniciarse el procedimiento de recaudación dirigido al responsable.

Es decir, el incumplimiento de la obligación del deudor principal por falta de pago no tiene que ver con la estructura del presupuesto de hecho de la responsabilidad<sup>18</sup>. Esta afirmación resulta coherente con el régimen previsto en el artículo 196 del RGGI, dónde se regula la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector. La única diferencia del responsable respecto de cualquier otro obligado tributario, es que todos los procedimientos referidos al primero se inician siempre de oficio porque el responsable no es titular de ningún deber de declarar o de autoliquidar su deuda<sup>19</sup>.

En cualquier caso, sólo la Administración Tributaria puede iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad porque, como ya he señalado, el responsable no es titular de un deber de declaración o autoliquidación como, sin embargo, sí les ocurre a otros obligados tributarios. Por lo tanto, esta afirmación no resulta baladí, porque supone el *quid* para determinar el *dies a quo* de la prescripción del responsable solidario, en concreto, en el caso que nos ocupa.

### 4.3. La determinación del *dies a quo* del responsable solidario.

Aunque el artículo 66 de la LGT, no se refiere en ningún momento a la particularidad de la responsabilidad, el artículo 67.2 de la misma norma, sí que formula reglas explícitas acerca del cómputo de la prescripción de la obligación del responsable. Si bien la jurisprudencia aplica este precepto a cualquier tipo de responsabilidad,

18 En el mismo sentido, ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...", *op.cit.*, pág. 41

19 En el mismo sentido, ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...", *op.cit.*, pág. 48.

ahondando en una interpretación, a mi juicio, incorrecta de la norma, lo cierto es que el art. 67.2 de la LGT/2003 se refiere, única y exclusivamente, al plazo de prescripción “para exigir la obligación de pago a los responsables”, que anteriormente ha sido cuantificada o declarada dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar.

Por ello, en coherencia con lo que he venido exponiendo hasta ahora, este precepto no afecta al plazo para efectuar la declaración de responsabilidad. En este caso, la declaración, o cuantificación de la obligación del responsable, se encuentra sometida al plazo de prescripción general del derecho a liquidar, que no es otro que el de cuatro años, pero con otro *dies a quo* distinto del previsto en el artículo 66 de la LGT. A mi juicio, parece evidente que nos hallamos ante una laguna legal.

Ante la falta expresa de regulación legal para el cómputo de la prescripción en relación con la acción de declaración de responsabilidad, y atendiendo al artículo 174.1 de la LGT, tal y como señala ARRANZ DE ANDRÉS, “impide considerar que el cómputo de la prescripción pueda iniciarse en todo caso en el momento de realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad”<sup>20</sup>. Este es uno de los motivos por los que, a mi juicio, se debe tener en cuenta el artículo 67.1 de la LGT/2003 que consagra, con ciertos matices el principio de la *actio nata*, a pesar de la discutida aplicación de este principio en la naturaleza de la obligación tributaria<sup>21</sup>.

La cuestión de determinar cuándo se inicia el cómputo del plazo de prescripción con arreglo a tal criterio resulta ciertamente controvertida, y más si atendemos al presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT.

Realmente, no es fácil dar una solución, ya que el propio Tribunal Supremo, en una doctrina consolidada, se muestra indefinido al afirmar que “la derivación de la acción administrativa constituye una *conditio iuris* para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación *ex lege* del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley”. Entiende el TS en esta misma sentencia, en base a la doctrina mantenida con la legislación anterior y, en parte, con la regulación de la actual, “que no cabe exigir la responsabilidad hasta que no puede ejercitarse la acción al efecto, para lo cual, resulta imprescindible la declaración de responsabilidad, de ahí que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario se computa desde que se puede ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la *actio nata*”<sup>22</sup>.

A mi juicio, el Alto Tribunal se equivoca cuando afirma que la declaración de responsabilidad sólo se puede producir en el procedimiento de recaudación dirigido al obligado principal por los órganos administrativos de este procedimiento. Muy al contrario, la declaración de responsabilidad se podrá llevar a cabo, según el artículo 174 de la LGT, en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o la presentación de la autoliquidación, sin que la Administración tenga que esperar al inicio del procedimiento de recaudación del obligado principal.

20 Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “La prescripción de la obligación del responsable tributario”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Prof Calvo Ortega*, T.I, Lex Nova, 2005, pág. 541. En el mismo sentido, RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La prescripción de la obligación del responsable en la nueva LGT”, *Información Fiscal*, nº 4, 2004, págs. 40-41.

21 La teoría de la *actio nata* tiene su origen en las normas de Derecho Privado, y la finalidad es concretar el *dies a quo* del plazo de prescripción y que consiste en localizar ese instante en el momento en que la acción administrativa pudo ser ejercitada. Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011. Este autor considera que la dualidad existente en nuestro ordenamiento del derecho a liquidar y el derecho a recaudar, no encaja con los postulados de la *actio nata*.

22 STS de 26 de abril de 2012 -RJ 2012/6282-; 10 de julio de 2012 -RJ 2012/7806-; 27 de septiembre de 2012 -RJ 2012/9501-.

En resumen, el Tribunal Supremo no ha analizado de forma conjunta el artículo 67.2 y artículo 174 de la LGT, sino que aplica el primero de manera independiente, porque sigue sin advertir que la declaración de responsabilidad no es una acción recaudatoria, sino liquidatoria<sup>23</sup>.

El artículo 67.2 de la LGT tiene un acierto, y es reafirmar de una vez por todas que la obligación del responsable puede prescribir con independencia de la obligación principal

Es cierto que hay dos plazos de prescripción, a los que hace referencia el propio TS, uno referido al obligado principal y otro plazo de prescripción de la obligación del responsable. Si bien estamos de acuerdo con el Alto Tribunal respecto de la independencia de la prescripción de las acciones frente al deudor principal, yerra al considerar que el segundo período referido al responsable se inicia con la notificación de la derivación de responsabilidad, siempre que la prescripción de la obligación principal no se hubiese producido con anterioridad<sup>24</sup>.

Efectivamente, el Tribunal Supremo hace un análisis del artículo 67.2 de la LGT, y de ahí que afirme que la “prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 64 b) y 65 de la LGT/1963, pero referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago, y por lo tanto, si no está prescrita la acción para él”, tampoco para los responsables<sup>25</sup>.

Sin embargo, la doctrina asentada por el TS no casa con la regulación que del procedimiento de derivación de responsabilidad se establece en los artículos 174 y 175 de la LGT, donde, volvemos a insistir hasta la saciedad, se regula el ejercicio de dos acciones por parte de la Administración: liquidatoria y recaudatoria. El Tribunal Supremo obvia la primera y sólo hace referencia a la segunda, en parte, porque el propio legislador genera esa confusión cuando regula el *dies a quo* del inicio del cómputo de la prescripción del responsable en el artículo 67.2 de la LGT.

Por ello, la pregunta que debe hacerse es la siguiente, ¿sobre qué base legal puede la Administración y, asimismo, en qué plazo iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria con anterioridad al *dies a quo* expresamente previsto en el artículo 67.2 de la LGT?<sup>26</sup> Vaya por delante que los responsables no están obligados a presentar ningún tipo de declaración, de manera que la única fecha cierta es la de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Así, según la interpretación que hacen los Tribunales, en las sentencias citadas con anterioridad, del artículo 67.2, salvo que se produzca la prescripción de la obligación del deudor principal, la obligación del responsable nunca se extinguiría por la prescripción, porque el plazo empieza a contarse, precisamente, desde que se produce la actuación administrativa tendente a la declaración de responsabilidad.

Esta tesis es rechazable, sobre todo, porque atribuye carácter constitutivo a la derivación de responsabilidad. Es decir, presupone que la obligación del responsable nace del acto por el que aquélla se declara, confundiendo el

23 STS 17 de octubre de 2007; 30 de junio de 2011 -RJ 2011/6087-.

24 STS de 26 de abril de 2012 -RJ 2012/6282-.

25 STS de 30 de junio de 2011 -RJ 2011/6087-; STS de 10 de febrero de 2014 -RJ 2014/1323-.

26 Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...”, *op.cit.*, pág. 48.

devengo de la obligación del responsable con la exigibilidad. Y asimismo, supone que el principio de seguridad jurídica no se aplica al responsable, ya que, la consecuencia directa de la interpretación jurisprudencial implica que la Administración no tiene límite temporal alguno respecto de éste, lo que supone, en la práctica, negar la existencia de un plazo prescriptivo propio del responsable.

Por eso, la interpretación del artículo 67.2 de la LGT debe ser otra, que además resulte coherente con el procedimiento de declaración de responsabilidad regulado en los artículos 174 y ss de la LGT, así como su desarrollo en el artículo 169 del RGGI. Es una obviedad señalar que la cuantificación de la obligación principal se realiza por el obligado tributario o por la Administración a través de los procedimientos correspondientes. Y es por ello, que en ambos casos hay actuaciones administrativas en las que la Administración puede tener conocimiento de la existencia de un responsable y esto es lo que facilita la intervención administrativa: si es un procedimiento de recaudación, ya está liquidada la deuda principal, y en ese caso, se puede proceder a la iniciación del procedimiento de declaración de la responsabilidad. Pero, en el caso de que el procedimiento sea de inspección, en cuanto finalice el procedimiento en el que está incurso el obligado principal, la obligación tributaria principal estará liquidada, y por lo tanto, también se puede proceder a la derivación de responsabilidad.

Pero, si tal y como sigue manteniendo la jurisprudencia, se niega la premisa descrita en el párrafo anterior, y se afirma que el *dies a quo* es el que se establece en el artículo 67.2 de la LGT, la pregunta no puede ser otra que la siguiente: ¿Entonces, qué plazo de prescripción se interrumpe como consecuencia de las actuaciones que sigue la Administración en el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de acuerdo con el artículo 175 de la LGT y 196 del RGGI? Pues bien, a pesar de la ausencia de respuesta por la jurisprudencia, a mi juicio, no se puede contestar que el *dies a quo* es el día de la finalización del procedimiento voluntario de pago.

#### 4.4. La aplicación de la analogía ante un supuesto de vacío legal

Así las cosas, otra de las cuestiones que nos debemos plantear es si cabe la aplicación analógica en un caso de vacío legal como el que hemos descrito. Efectivamente, el artículo 14 de la LGT ciñe la prohibición de la analogía a las cuestiones relativas exclusivamente a los conceptos del hecho imponible, de las exenciones o de las bonificaciones o incentivos fiscales.

Como ha señalado SIOTA ALVAREZ, la doctrina ha aceptado, de forma casi unánime, la aplicación del argumento analógico en las normas tributarias de carácter procedimental o formal. En concreto, la analogía resulta más fácil de aplicar en aquellos elementos no esenciales de la obligación tributaria: procedimientos, aplazamientos, garantías, formas de pago, extinción de la obligación etc., y añade la citada autora "debido a que estos aspectos ofrecen una mayor porosidad y una normalización menor"<sup>27</sup>.

En relación con la prescripción, en la medida en que es una forma de extinción de la obligación tributaria, no han faltado autores que proponen aplicar el argumento analógico a la prescripción, si bien es verdad que se refieren

27 Cfr. SIOTA ALVAREZ, M: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons-IEF, 2010, págs. 279-280.



a otros supuestos como las infracciones y el procedimiento de gestión, pero que, a mi juicio, no desmerecen en relación con el responsable<sup>28</sup>.

En el ámbito de la extinción de las obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la prescripción, el que el legislador no haya previsto expresamente el *dies a quo*, no significa que no se pueda, a través del argumento analógico, aplicar el inicio del plazo de prescripción al procedimiento de derivación o liquidación del responsable.

Se puede argüir que la aplicación de la analogía a este caso, dependerá de los efectos deducidos de ese proceso de integración, en el sentido de que si la conclusión alcanzada es disparatada, contraria al elemental sentido jurídico, o desproporcionada, habrá que rechazarla en sus términos, no porque se haya acudido a la analogía, sino porque al acceder a ella el resultado no es enteramente satisfactorio en el plano jurídico<sup>29</sup>.

#### **4.5. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción en relación al artículo 42.2.a) de la LGT**

Lo cierto es que la Administración tributaria aplica, siguiendo la jurisprudencia, el artículo 67.2 de la LGT para impedir la prescripción de numerosas declaraciones de responsabilidad, dejando patente una gran falta de seguridad jurídica para el responsable, y ponemos un ejemplo.

Imaginemos que una vez finalizado el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o liquidación del obligado principal, la Administración constata, en un procedimiento inspector, que no sólo la declaración no es correcta, sino que además, el obligado tributario ha realizado con terceros determinadas actuaciones, que forman parte del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT. Pues bien, en ese momento, la Administración una vez finalizado el procedimiento inspector frente al obligado principal, no procede a declarar la responsabilidad. El obligado principal no paga y, todavía, en el plazo de 4 años que tiene la Administración para exigir el pago coactivo de las deudas tributarias, puede derivar la responsabilidad en el último momento por hechos acaecidos hace 5 ó 6 años antes.

Este ejemplo pone de manifiesto la ambigüedad que ha mantenido el legislador en la aplicación del instituto de la prescripción al responsable, cuando en el propio artículo 67.2 de la LGT se señala la importancia del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Me refiero al 2º supuesto del *dies a quo* del plazo de prescripción, descrito en el propio artículo, que se inicia a partir del momento en que se realice el citado presupuesto, siempre que éste sea posterior a la finalización del período voluntario de pago del obligado principal.

El propio legislador, aunque hace mención al inicio del procedimiento de recaudación, pone el acento en la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad como el eje central de esta institución.

Por esta razón, a mi juicio, el término inicial de la prescripción para el responsable tiene que ser el mismo que el del deudor principal, ya que otra solución sería contraria a la teoría general de la subrogación en la titularidad

28 Cfr. ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, págs. 161 y ss; FALCÓN Y TELLA, R.: "Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria", *Quincena Fiscal*, 1997, págs. 5 y ss.

29 Cfr. ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Comares, 1999, pág. 217

El Tribunal Supremo no ha analizado de forma conjunta el artículo 67.2 y artículo 174 de la LGT, sino que aplica el primero de manera independiente, porque sigue sin advertir que la declaración de responsabilidad no es una acción recaudatoria, sino liquidatoria

activa o pasiva de las obligaciones y de la seguridad jurídica<sup>30</sup>.

Esto implica que las reglas del cómputo del plazo de inicio de la prescripción tienen que estar vinculadas al momento de la posibilidad del ejercicio de las acciones de las que es titular la Administración. Esta afirmación tiene su fundamento no sólo en el artículo 66 de la LGT, sino en el propio artículo 1969 del Código Civil, dónde se puntualiza que antes de que estas acciones puede ejercerse, no cabe cómputo de plazo alguno, porque si no se

estaría perjudicando a una de las partes<sup>31</sup>. Por esta razón, no se puede entender que el plazo a partir del cual la Administración puede derivar la responsabilidad, comience cuando finaliza el período voluntario para el obligado principal, porque esto supone desconocer que la Administración puede derivar, antes de este plazo, la responsabilidad que, vuelvo a repetir, supone una liquidación de la obligación del responsable.

Por lo tanto, al igual que ocurre en relación con el obligado principal, el derecho de la administración a ejercer su potestad liquidatoria tiene un plazo con un comienzo y un final. El primero de ellos es el *dies a quo* del cómputo del plazo dentro del cual puede iniciar el procedimiento correspondiente, y con carácter general se sitúa al día siguiente al de la presentación de la declaración o autoliquidación correspondiente a la obligación principal, siempre que se haya realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Es cierto que el responsable no tiene deberes formales como los del obligado principal, pero su régimen jurídico permite que la Administración pueda iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad, aunque no haya concluido el procedimiento de inspección dirigido al segundo. Ahora bien, es obvio que en estos casos, la finalización del procedimiento de derivación de responsabilidad tiene que ser posterior al acta de liquidación girada al obligado principal. En definitiva, la solución sólo puede venir dada por un examen concreto de cada uno de los supuestos de responsabilidad, a fin de determinar a partir de qué momento cierto es posible que la Administración ejercite la acción dirigida al responsable, bajo la premisa de que debe existir una liquidación de la obligación principal cuando finalice el procedimiento de derivación de responsabilidad.

Los supuestos del artículo 42.2.a) de la LGT se encuadran en el procedimiento inspector o, propiamente, en el procedimiento de recaudación. Si dichos actos se insertan en el procedimiento de inspección, la declaración de responsabilidad consiste en el desarrollo de una actividad inquisitiva dirigida al obligado tributario, que finaliza con la práctica de una liquidación. Asimismo, si las actuaciones del responsable transcurren en el procedimiento de recaudación, ya existe una liquidación de la obligación principal, bien porque el sujeto pasivo la autoliquidó, bien porque la Administración la liquidó en un procedimiento inspector.

Pues bien, si tenemos en cuenta que, como hemos afirmado, la declaración de responsabilidad sólo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo ha sido liquidada, es decir, el *dies a quo* del plazo de la Administración

30 STS de Justicia de Valencia de 15 de diciembre de 2000 -JT 2001/63.

31 STS de Justicia de Valencia de 28 de junio de 2002 -JT 2003/373.

para declarar la responsabilidad en los supuestos del artículo 42.2.a), cuyo presupuesto de hecho comprende la ocultación o transmisión del bienes o derecho con la finalidad de impedir la actuación de la Administración, y atendiendo que el alcance de la responsabilidad se limita en el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, será:

- a. si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) se realiza antes de haber finalizado el plazo para que el obligado principal presente la correspondiente autoliquidación o declaración, será el día siguiente a que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o liquidación el obligado principal.
- b. Pero, si este mismo presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación o declaración del obligado principal, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

El *dies a quo* del plazo de la Administración para exigir la responsabilidad tributaria, será el que determina el artículo 67.2 de la LGT, como a cualquier otro obligado tributario. Esta respuesta implica otra pregunta, ¿se interrumpe la prescripción del responsable con el inicio de actuaciones inspectoras o de recaudación dirigidas al obligado principal?.

#### **4.6. Interrupción de la prescripción. Notificación a los obligados tributarios**

Como es de todos conocido, para que la interrupción de la prescripción tenga virtualidad, la LGT exige expresamente el conocimiento formal al obligado tributario -art. 68.1.a) LGT-.

Y ponemos el acento en que la LGT no se refiere a que la Administración pruebe que otro obligado tributario podía conocer la interrupción de la prescripción por la relación mercantil o administrativa que tiene con el contribuyente, sino que exige que la interrupción sea conocida por el obligado tributario de manera formal.

Resulta imprescindible reiterar que la deuda del responsable es distinta de la del deudor principal, aunque esté vinculada a esta última por ser una obligación subsidiaria o subordinada, en el sentido de que su existencia sólo cabe cuando hay un obligado principal. Pero, también, es cierto, que el responsable es un obligado tributario al que se le debe aplicar los principios de seguridad jurídica al igual que al resto de los obligados.

Efectivamente, según se prevé en el artículo 68.8 de la LGT, dónde se regula la comunicabilidad de los efectos jurídicos de los actos interruptivos cuando son varios los sujetos deudores de la deuda tributaria, en el caso de que se produzca la interrupción de la prescripción de la obligación principal, ésta alcanza a la del responsable. Apunta GARCÍA NOVOA que para que el efecto interruptivo se extienda a los demás, la obligación del resto de los obligados tributarios debe ser real y que exista en el momento en que se interrumpe la prescripción respecto del obligado principal, y por ello considera que no se interrumpe para un responsable en tanto no exista un acto de derivación, que presupone la liquidación de la deuda del responsable, concluyendo que en el caso que nos ocupa sólo pueden prescribir las facultades recaudatorias<sup>32</sup>.

32 Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, Interrupción y cómputo...*, op. cit., pág. 65.

Sólo cabe entender el artículo 68.8 de la LGT, si se acepta que hay un plazo anterior, el de cuantificación y declaración de la responsabilidad, que puede interrumpirse por las acciones llevadas a cabo por el principal o con el principal

De este modo, el legislador se refiere a la interrupción cuando la deuda se encuentra en fase de recaudación, pero si así fuera para todos los casos, la norma sería innecesaria porque redundaría en la naturaleza de las obligaciones mancomunadas y solidarias. De este modo, a mi juicio, el legislador hace referencia a una norma que pretende ser general pero que, a su vez, singulariza determinadas actuaciones que aluden al ejercicio de esta potestad.

Por otra parte, no se puede desconocer que la lectura del artículo 68.8 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, porque hace referencia al responsable y a la existencia de una deuda tributaria con una pluralidad de sujetos vinculados por la mancomunidad frente a la obligación del responsable que puede ser solidaria o subsidiaria, pero desde luego, no mancomunada. Pues bien, vuelvo a reiterar que el responsable tiene una deuda tributaria distinta de la del obligado principal, ya que ni el presupuesto de hecho, ni la cuantía, ni los procedimientos que se le aplican para hacerla efectiva son los mismos. Es decir, que el obligado principal y el responsable no son deudores solidarios de una única obligación, tal y como se entiende desde el Derecho Civil<sup>33</sup>.

A mi juicio, el artículo 68.8 de la LGT se refiere al supuesto en que haya varios responsables solidarios, en el caso de que hayan realizado el mismo presupuesto de hecho. Sólo en ese caso, tiene sentido el artículo 68.8 de la LGT, y por lo tanto, cabría la aplicación de esta norma.

A mayor abundamiento, la regulación prevista en el artículo 68.8 de la LGT resulta incoherente con los anteriores preceptos previstos en la LGT donde, según la jurisprudencia, se determina el *dies a quo*, es decir cuando se ha iniciado o terminado el procedimiento de recaudación frente al obligado principal, según el artículo 67.2 de la LGT. Es decir, si se mantiene, como hace la jurisprudencia, el *dies a quo* de la prescripción del responsable, resulta imposible que en ciertas ocasiones los actos que se dicten frente al obligado principal tengan efectos interruptivos para los responsables. Me refiero a los supuestos en los que la Administración todavía no ha ejercido acción alguna frente a los responsables, conocedora de que el *dies a quo* de la prescripción del responsable se fija cuando se han iniciado el procedimiento de recaudación respecto de los obligados principales.

Asimismo, a tenor del artículo 67.2, párrafo segundo, en el caso de que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realice después de haberse iniciado el procedimiento de recaudación frente al obligado principal, y por lo tanto, se fija como el *dies a quo* para el procedimiento de declaración de responsabilidad, el obligado principal desaparece del campo de sujetos a los que se les puede exigir la deuda sin perjuicio de la rehabilitación del crédito. Por ello, tampoco en este supuesto la interrupción de la prescripción tiene cabida, porque no hay nada que interrumpir.

Como se puede comprobar, la aplicación conjunta de los citados artículos lleva al absurdo y una falta de seguridad jurídica que para el responsable resulta patente, cuando, no olvidemos que éste no deja de ser un obligado tributario.

33 Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...", *op.cit.*, pág. 58.

De este modo, sólo cabe entender el artículo 68.8 de la LGT, si se acepta que hay un plazo anterior, el de cuantificación y declaración de la responsabilidad, que puede interrumpirse por las acciones llevadas a cabo por el principal o con el principal. Es decir, que existe un plazo anterior al que se refiere el artículo 67.2 de la LGT, en el que puede iniciarse un procedimiento por la Administración dirigido a la declaración y cuantificación de la responsabilidad que se ve afectado por las causas de la interrupción. Pero, además de todo ello, la interrupción debe ser conocida “formalmente” por los obligados tributarios, entre los que se encuentra el responsable<sup>34</sup>, siempre que haya sido declarado responsable. En el caso que de no se hubiera procedido a declarar la responsabilidad, tal y como he sostenido en este artículo, la prescripción corre independiente para el responsable, sin que le afecte las interrupciones que se puedan producir frente al deudor principal.

## 5. Conclusiones

Una vez más queda patente que el régimen jurídico del responsable no responde a una idea clara sobre su naturaleza jurídica, sobre todo porque se ha ido regulando en función de las necesidades de la Administración para combatir determinadas conductas y, no tanto, como un obligado tributario.

Con la regulación actual de la LGT, en una integración coherente de las normas que regulan el responsable, no se puede mantener que la derivación de responsabilidad es una acción recaudatoria. Como he señalado a lo largo de este artículo, la Administración dispone de dos acciones distintas respecto del responsable, la liquidatoria y la recaudatoria.

Por ello, resulta imprescindible determinar el *dies a quo* del cómputo del plazo del responsable a los efectos de la derivación de responsabilidad, ya que la LGT sí que determina expresamente el *dies quo* en el caso de la prescripción de la acción recaudatoria dirigida al responsable.

Resulta incoherente mantener que el responsable tiene un plazo de prescripción propio, cuyo inicio comienza al día siguiente a la finalización del plazo del pago en período voluntario del deudor principal, y que además, se puede interrumpir la prescripción del responsable, si se interrumpió la del obligado principal, sin necesidad de notificárselo al primero. y. A mi juicio, este argumento resulta contradictorio y contrario a los principio de justicia tributaria, además de que pugna con el principio de seguridad jurídica.

El responsable debe tener la seguridad jurídica de que transcurrido el plazo de cuatro años no va a ser objeto de derivación de responsabilidad, ya que en otro caso, la administración puede dirigirse al responsable en cualquier momento posterior a la finalización del período voluntario de pago del obligado principal, es decir, dependiendo del caso, estaríamos hablando de 5, 6 u 8 años después de haberse producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, con la única excepción de que el obligado principal haya ganado la prescripción.

Desde el momento en que el responsable forma parte de la relación tributaria “ex lege”, con la realización del presupuesto de hecho, la Administración debe declarar la responsabilidad para que a través de este procedimiento, el responsable tenga una defensa efectiva para poder hacer valer sus derechos y, como en el caso que nos ocupa, la extinción de su obligación por prescripción pueda ser real.

34 En concreto, sobre este tema, resultan esclarecedoras la Sentencia del TS de 27 de diciembre de 1996 y la del STJ de Valencia de 15 de diciembre de 2000 -JT 2001/63-.

## 6. Bibliografía

- › ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005.
- › ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa financiera para la intensificación de las actuales en la prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 158, 2013.
- "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", *Civitas, REDF*, nº 47-48, 1985
- › ARRANZ DE ANDRÉS, C.: "La prescripción de la obligación del responsable tributario", AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Prof Calvo Ortega*, T.I, Lex Nova, 2005.
- › CAYÓN GALIARDO, A.: "Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, nº 106, AEDAF, 2014.
- › DELGADO GARCÍA, A.M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.
- › ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Comares, 1999,
- › FALCÓN Y TELLA, R.: "Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria", *Quincena Fiscal*, 1997.
- › FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Civitas-REDF*, nº 72, 199.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. II, 22ª ed., 2000, Madrid.
- › GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011.
- › GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997.
- *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, 2013.
- › MUÑOZ MERINO, A.: *El privilegio del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, 1997.
- › RODRÍGUEZ BEREJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas, REDF*, nº 30, 1981.
- › RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La prescripción de la obligación del responsable en la nueva LGT", *Información Fiscal*, nº 4, 2004, págs. 40-41.

- › RUIZ HIDALGO, C: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.
- "Algunas notas sobre la responsabilidad tributaria en las actuaciones que dilaten o dificulten el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario" en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, Lex Nova, 2005, págs. 496-509.
- › SIOTA ALVAREZ, M: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons-IEF, 2010.



