

# El Tribunal Supremo sentencia sobre la prescripción de la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) de la LGT

Análisis de la **STS de 14 de octubre de 2022, rec. núm. 6321/2020**

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM  
Profesora contratada doctora de la UDIMA  
Abogada del ICAM (España)*

## Extracto

Se comenta en estas páginas la Sentencia de 14 de octubre de 2022, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, desestimatoria del recurso de casación núm. 6321/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado, frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía –sede en Málaga– en el recurso núm. 189/2017, que había estimado el recurso planteado por tres personas declaradas responsables en virtud del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, al entender prescrita la potestad de la Administración tributaria.

Publicado: 05-02-2023

**Cómo citar:** Puebla Agramunt, N. (2023). El Tribunal Supremo sentencia sobre la prescripción de la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) de la LGT. (Análisis de la STS de 14 de octubre de 2022, rec. núm. 6321/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 479, 92-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.15773>

## 1. Supuesto de hecho

La Administración tributaria dictó, al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), tres actos de declaración de responsabilidad tributaria, al considerar que una transmisión de participaciones sociales, llevada a cabo el 10 de marzo de 2010, se habría hecho «para impedir la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria».

La Agencia Tributaria declaró que los adquirentes de dichas participaciones sociales eran, con los límites respecto del alcance de la responsabilidad que contiene el artículo 42.2 de la LGT, responsables solidarios del pago de las deudas del deudor principal, consistentes en los tres últimos trimestres de IVA de 2009.

La defensa de los recurrentes alegó prescripción, toda vez que la exigencia de esta deuda a los responsables se produjo pasados cuatro años desde la fecha de la transmisión de las participaciones sociales, siendo que el primer acto de la Administración tributaria dirigido a los responsables no tuvo lugar sino hasta los días 5 y 9 de marzo de 2015,

fechas en que se habrían notificado las comunicaciones de inicio de derivación de responsabilidad solidaria.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía –sede en Málaga–, Sala de instancia, en Sentencia de 27 de enero de 2020 (rec. núm. 189/2017 –NFJ080718–), dio la razón a los recurrentes y anuló las declaraciones de responsabilidad, por prescripción.

El abogado del Estado recurrió en casación y la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) admitió el recurso en Auto de 20 de mayo de 2021 (rec. núm. 6321/2020 –NFJ082354–), al apreciar la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar, interpretando el artículo 67.2 de la LGT, el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT, cuando los actos de transmisión u ocultación hubieran tenido lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sentencia 1308/2022, de 14 de octubre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en el recurso de casación núm. 6321/2020 (NFJ087903), y de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, ratifica la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, sede en Málaga, dictada en el recurso 189/2017 (NFJ080718).

El TS considera que la sentencia dictada en la instancia interpreta de forma correcta y acertada el artículo 67.2 de la LGT, en su redacción originaria (que es la versión aplicable al caso) y desestima el recurso de la Abogacía del Estado.

La doctrina que se establece es la siguiente:

El *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incurso en la causa legal del art. 42.2 LGT –expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria– comienza a

correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquella es subordinada.

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

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

### 3. Comentario crítico

En la búsqueda de lograr hacer justicia a través del correcto entendimiento y aplicación de una norma jurídica, la indagación de la naturaleza jurídica de la figura que el legislador ha plasmado en una ley resulta un ejercicio esencial, en la idea de que solo los criterios interpretativos adecuados nos llevarán a buen puerto en esta tarea. Y solo serán criterios interpretativos adecuados aquellos que tengan fundamento en la esencia de lo que se tiene que analizar.

En el asunto que nos ocupa hoy, constatamos que, una vez más, el TS hace uso de esta mirada a la esencia de las cosas; y para resolver el recurso de casación que se le plantea, parte de la afirmación de que la responsabilidad tributaria solidaria que establece y regula el artículo 42.2 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora.

En su Sentencia de 14 de octubre de 2022, el magistrado Francisco José Navarro Sanchís afirma que el tribunal ha «determinado con constancia y reiteración como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria» esta naturaleza sancionadora. Y en efecto, varias son las sentencias que así lo dicen en 2020 y 2021 respecto de este especialísimo supuesto de responsabilidad tributaria<sup>1</sup>.

De esta naturaleza sancionadora, que ya sostuve en 2020 en mi monografía sobre la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) de la LGT (Puebla Agramunt, 2020, p. 101), extrae la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal la fundamental consecuencia de que el precepto que regula la prescripción de este concreto supuesto de responsabilidad no puede ni interpretarse, ni aplicarse de forma más gravosa y aflictiva para su destinatario, pues ello supondría una «directa infracción del art. 9.3 de nuestra Constitución, que garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales».

El Alto Tribunal tenía la tarea de determinar el sentido del artículo 67.2 de la LGT, esto es, cuál el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios del artículo 42.2 a) de la misma ley, en aquellos casos en que los actos de transmisión u ocultación tuvieran lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal. Dicho de otro modo, cuál es en estos casos el *dies a quo* del que arranca el cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para derivar la deuda tributaria.

El hecho determinante de la responsabilidad en este asunto lo constituía la transmisión de diversas participaciones sociales de dos mercantiles, que había tenido lugar el 10 de marzo de 2010, y los acuerdos de inicio de los procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria no se habían dictado sino hasta el 2 de marzo de 2015, resultando notificados a los actores (esposa e hijos del deudor principal) los días 5 y 9 de marzo del mismo año. El TSJ de Andalucía (sede en Málaga) concluye que, dado que entre ambas fechas se aprecia que el plazo prescriptivo se ha rebasado holgadamente, la prescripción invocada debe ser apreciada.

La Abogacía del Estado alegó infracción de los artículos 67.2 y 68.8 de la LGT y, en su recurso, sostuvo que el párrafo segundo del artículo 67.2 de la LGT tiene el mismo senti-

<sup>1</sup> A falta de alguna que quizás se me escape, en estas tres sentencias del TS se dice literalmente que la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora: Sentencia de 25 de marzo de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. cas. núm. 3172/2019 –NFJ081571–); Sentencia de 8 de abril de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. cas. núm. 1107/2020 –NFJ081847–), y Sentencia de 15 de marzo de 2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. cas. núm. 3723/2020 –NFJ085603–).

do antes y después de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, aunque «alguien pudiera pensar que la prescripción para el responsable del art. 42.2 LGT habría de contarse desde que se produce la transmisión u ocultación». Como veremos, ese «alguien» que pudiera pensar tal cosa va a ser el propio TS.

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

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

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

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

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

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

La Sala emite sus consideraciones jurídicas en el fundamento de derecho quinto, comenzando por criticar la «muy confusa redacción» del precepto mencionado.

Explica, como «primera precisión que se impone», que, «en ambas versiones del precepto legal, se parte de un presupuesto conceptual bastante impreciso», pues

el artículo 67 LGT, en su conjunto, es la especificación del precedente artículo 66 LGT, relativo a cada uno de los supuestos de prescripción de derechos –en realidad, potestades o facultades, en el caso de la Administración– en cuanto al momento en que tales plazos cuatrienales comienzan a computar.

Detengámonos por un segundo en esta primera afirmación, para insistir en un detalle que no quisiera que pasara desapercibido, porque la finura del ponente es digna de men-

ción: lo que prescribe, en efecto, en el caso de los administrados, son los *derechos*; pero en el caso de la Administración, prescriben las *potestades o facultades*; porque efectivamente, la Administración no tiene *derecho* a declarar la responsabilidad tributaria, sino que, al hacerlo, ejerce una *potestad*.

Prosigamos con la sentencia. La resolución que comentamos, a continuación, expone que

la facultad, tanto para declarar la responsabilidad tributaria en sus diversas modalidades como la que autoriza para exigir el pago de la deuda surgida de tal declaración, no encuentra correlato directo en ninguno de los casos tipificados *numerus clausus* en el artículo 66 LGT, pues es una acción de naturaleza distinta o, al menos, no fácilmente encuadrable en ninguna de las hipótesis de dicha norma.

Y tras ello, vuelve a reprochar la redacción legal y dice

pese a que el art. 67 LGT hable, con carácter general, de «*plazo... para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios*», en realidad expresa con escaso rigor que acomete la prescripción extintiva –presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción o facultad de la Administración para determinar la deuda derivada–, acto declarativo imprescindible para exigir su importe al previamente declarado responsable, como deriva de nuestra doctrina, que refleja la sentencia impugnada.

No puede sino reconocerse el acierto del Alto Tribunal al recordar que, para exigir una responsabilidad tributaria, la ley prevé como algo imprescindible que la persona sea declarada responsable. Dicho más coloquialmente: que el responsable *no nace*, sino que es *declarado* como tal, en un acto que es imprescindible para su propia existencia.

Tras estas aclaraciones, la sentencia sostiene que el precepto establecido en la redacción primitiva del artículo 67.2 de la LGT es claro y volviendo a afeer la redacción de la ley (literalmente puede leerse: «aun con los problemas de déficit de técnica normativa que hemos mencionado»), considera que no ofrece dudas y no precisaba aclaraciones posteriores.

Con ello, quiere avanzar el TS lo que será su argumento siguiente: no hay en la versión de 2012 una voluntad de aclarar algo que ya estaba «implícito o agazapado en el texto de la norma aclarada». Pues entonces estaríamos ante un caso en que, «por vía puramente interpretativa o supuestamente clarificadora, se impone la aplicación a una situación jurídica dada de una norma perjudicial, más gravosa y aflictiva para su desti-

natario» y aquí es cuando afirma lo que apuntábamos al principio de este comentario: que ello sería «rigurosamente inaceptable en relación con obligaciones tributarias como las que implanta el art. 42.2 LGT, cuya naturaleza sancionadora hemos determinado con constancia y reiteración como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria».

Obviamente, este modo de entender la modificación legislativa de 2012 como una mera norma interpretativa, que aclararía la versión anterior, supondría una vulneración del artículo 9.3 de la Constitución, en su vertiente de derecho a la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. Por tanto, la reiteración de que estamos ante una norma de carácter punitivo, ha resultado esencial en la decisión del recurso de casación.

Fijadas estas precisiones, ¿qué establece la ley cuando prevé que «no obstante» lo dispuesto en el artículo 67.1 LGT, en el caso de los responsables solidarios del artículo 42.2 LGT «dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad»? La sentencia dice que la diferencia entre los dos párrafos, separados por la adversativa «no obstante», radica «en la índole de la responsabilidad a que se refiere el precepto», y que el párrafo 2 es «exclusivamente aplicable a los casos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT, no así a los demás supuestos de responsabilidad».

Y es que, efectivamente, la responsabilidad que regula este precepto presenta diferencias notables con el resto de los supuestos de responsabilidad: nace vinculada a conductas realizadas para impedir la realización de la deuda sobre los bienes y derechos del deudor principal, y el responsable no colabora en la génesis de la obligación tributaria principal, ni en la infracción cometida por este. Algo que ya expuso magníficamente el TS en su Sentencia de 10 de julio de 2019 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>, rec. núm. 4540/2017 –NFJ074241–). Por ello, dice el Alto Tribunal ahora:

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

Como la naturaleza del supuesto del artículo 42.2 de la LGT es diferente al de las otras clases de responsabilidad, «que anudan la obligación, a título de responsabilidad, a la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal» (y de hecho, por ello en la del art. 42.2 LGT el «alcance máximo de la responsabilidad» viene



ceñida al «valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar»), sigue la sentencia argumentando que es

lógico y comprensible que se prevea para ella una norma especial en materia de prescripción extintiva, en lo atinente al *dies a quo*, que lo sitúe en el momento de celebración o realización de tales negocios traslativos que se reputan elusorios o evasivos del patrimonio del deudor principal, conforme a la cual se desencadenen, *per se* y sin necesidad de estar atentos a las vicisitudes de las actuaciones dirigidas a declarar la deuda tributaria imputable al obligado principal, un cómputo que, por lo demás, es respetuoso con el principio de la *actio nata*, pues son tales negocios evasores a los que ha de atenderse al efecto.

No puede sino estarse de acuerdo con esta afirmación, que como el ponente sostiene, no es sino la «lógica» y «comprensible» que se deduce de un supuesto de responsabilidad tan diferente, en su origen y nacimiento, del resto de responsabilidades reguladas en la misma LGT. Y a continuación añade la sentencia una agudísima crítica al uso de los tiempos por parte de la Agencia Tributaria, en un párrafo demoledor:

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

Y tras ello, volviendo a desaprobador su «deficiente técnica normativa», también echa por tierra la interpretación del artículo 68.7 de la LGT que pretendía la Abogacía del Estado; y vuelve a insistir en que la prescripción solo puede operar frente a los ya declarados responsables, no frente a los que aún no tienen tal condición, en un párrafo imprescindible, del que pueden extraerse importantísimas consecuencias para cualquier categoría de responsabilidad tributaria y no solo para la regulada en el artículo 42.2 de la LGT, a saber:

cuando el art. 68.8 LGT, y su antecesor el art. 68.7, de misma expresión, afirman que «[...] interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables», tal mandato solo puede rectamente dirigirse frente a los ya declarados responsables, momento en que adquieren la condición de obligados tributarios –art. 35.5 LGT–,

de suerte que de no aceptarse tal premisa, jugaría aquí, como en la tesis administrativa, una extensión del concepto a quien todavía no ostenta tal carácter, y no precisamente para interrumpir la prescripción, sino para establecer el *dies a quo* del cómputo de los cuatro años.

El párrafo viene reforzado poco después, cuando la sentencia reitera que

esta extraña disposición, el art. 68.8 LGT, parece solo referida, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, que no sería aludido como tal en caso de que estuviéramos ante la interrupción del plazo para declarar la responsabilidad, por lo que, pese a la opinión procesal de la Administración, aún no cabe hablar, en sentido propio, ni de responsables, ni de obligados tributarios por ese título.

La conclusión a la que se llega, tan impecable como lógica, a mi juicio, es que la prescripción frente a los responsables solo puede producirse una vez que estos han sido declarados como tales.

Y es que, indudablemente, como se indica seguidamente,

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

Hasta aquí el apretado análisis de una sentencia imprescindible para quienes deseen profundizar en la responsabilidad tributaria que regula el artículo 42.2 de la LGT, y que resuelve magistralmente uno de los mayores escollos en términos de seguridad jurídica que estaba provocando la interpretación del precepto por parte de la Administración tributaria: el de la prescripción.

## Referencia bibliográfica

Puebla Agramunt, N. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.