



Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria

Jorge de Juan Casadevall

Abogado del Estado (exc.)

Doctor en Derecho

Socio de Crowe

Extracto

Este trabajo aborda algunas cuestiones controvertidas que plantea la práctica administrativa aplicativa del supuesto especial de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. Esta norma regula la responsabilidad solidaria de los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos que impidan la actuación de la Administración. El autor sostiene la tesis de que este precepto legal se refiere exclusivamente a la distracción de bienes que impiden la acción ejecutiva de la Administración tributaria, y acota su ámbito natural al procedimiento de recaudación ejecutiva. También reflexiona sobre la prescripción y la nula interferencia del proceso concursal en su consumación.

Palabras clave: responsabilidad tributaria; responsable solidario; concurso; prescripción.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 19-06-2020

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de (2020). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 451, 65-92.





Some reflections on joint and several liability according to the article 42.2 a) General Tax Act

Jorge de Juan Casadevall

Abstract

This work addresses some controversial issues raised by the administrative application practice of the special assumption of joint and several liability contemplated in article 42.2 a) of the General Tax Law. This norm regulates the joint and several liability of those who cause or collaborate in the concealment or transmission of goods and rights that prevent the Administration from acting. The author maintains the thesis that this legal provision refers exclusively to the distraction of assets that impede the executive action of the Tax Authority, and limits its natural scope to the procedure of executive collection. It also reflects on the statute of limitation and the null interference of the bankruptcy process in its consummation.

Keywords: tax liability; solidarity manager; bankruptcy; period of limitation.

Citation: Juan Casadevall, J. de (2020). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 451, 65-92.





Sumario

1. Introito: la problemática aplicación administrativa del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT)
2. Naturaleza jurídica, sentido y alcance del artículo 42.2 a) de la LGT
3. Sobre la prescripción del acto administrativo de declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT
 - 3.1. Determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo prescriptivo
 - 3.2. Posibilidad legal de derivar la responsabilidad solidaria durante el concurso de acreedores
 - 3.3. Concurso de acreedores e interrupción de la prescripción del responsable no concursado

Referencias bibliográficas

1. Introito: la problemática aplicación administrativa del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT)

El artículo 42.2 a) de la LGT prefigura un supuesto especial de responsabilidad solidaria, que escapa al molde dogmático clásico de los supuestos de responsabilidad tributaria, en los que el obligado tributario aparece como una suerte de garante *ex lege*, que aparece *junto al* obligado tributario contribuyente, en razón de su conexión subjetiva con este o con el hecho imponible. Por el contrario, el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no parece vinculado al hecho imponible o al contribuyente, sino a los bienes o derechos sobre los que se puede materializar la realización forzosa de la deuda tributaria.

En la estructura típica del precepto legal se puede distinguir un elemento objetivo, «ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago», y un elemento subjetivo, vinculado a la intencionalidad de *impedir* la actuación de la Administración o, si se prefiere, un dolo tendencial de vaciamiento patrimonial. La terminología empleada nos aboca al ámbito del procedimiento administrativo de apremio y, en particular, a la frustración de la acción ejecutiva por actos dispositivos o de ocultación ejecutados por el responsable solidario. Así lo ha entendido la mejor doctrina¹.

Sin embargo, en los últimos tiempos se advierte una preocupante interpretación elástica y forzada del artículo 42.2 a) de la LGT por parte de la Administración tributaria, con el indisimulado propósito de subsumir en esta regla exorbitante de responsabilidad solidaria –tasada, estricta e insusceptible de extensión analógica–, casos que nada tienen que ver con el supuesto de hecho tipificado. En ocasiones, y aun a costa de forzar sobremanera su literalidad o las indeclinables exigencias de taxativa tipificación legal, se ha pretendido una suerte de subsunción inversa, encajando el precepto legal *ad casum*. Por ejemplo, en derivaciones administrativas de responsabilidad de deudas tributarias que no han entrado en vía ejecutiva, o que no existe deuda tributaria pendiente, o incluso que ni tan siquiera se ha devengado todavía, o en los que no ha existido un acto de despatrimonialización o impeditivo del embargo o realización forzosa. Por no hablar de aquellos casos en que no existe, en rigor semántico –y semiótico–, ocultación².

¹ Blázquez Lidoy (2004, p. 150) sostiene «que el artículo 42.2 a) opera en fase ejecutiva pero con anterioridad a que se tenga conocimiento del embargo. Y una vez que se ha iniciado el procedimiento de embargo entran el resto de supuestos de hecho». No compartimos, por el contrario, la mayor amplitud que algunos autores pretenden dar a este precepto legal, desconectándolo incluso del periodo ejecutivo. Véase, en este sentido, Jiménez Compaired (2011).

² El diccionario de la Real Academia de la Lengua define «ocultar» como «esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista», y, en su segunda acepción, como «callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir,

Otra cosa es que concurra eventualmente otro título de responsabilidad tributaria, como la subsidiaria por el artículo 43.1 a) de la LGT, o al último administrador de la sociedad al cesar su actividad, por el artículo 43.1 b) de la LGT, que no pueda derivarse porque no se ha cometido infracción tributaria o no se ha declarado la falencia del deudor principal.

Sin embargo, lo que no puede admitirse es que la Hacienda Pública, al no poder recurrir al expediente del artículo 43.1 de la LGT porque no existe infracción tributaria, fuerce la literalidad del artículo 42.2 a) de la LGT, lo convierta en un precepto maleable y dúctil, para dar una cobertura *ad casum* desde una elástica analogía prohibida. Nótese que el responsable tributario no es el deudor o, dicho en términos más precisos, no es el sujeto pasivo contribuyente que revela una capacidad económica (art 31.1 Constitución española –CE–), derivada de la realización del hecho imponible (art. 20.1 LGT). Es un responsable no deudor, una suerte de fiador personal, un garante *ex lege* de la obligación tributaria, que el legislador coloca junto al contribuyente, por razón de su conexión con el hecho imponible o con el contribuyente.

Ese vínculo jurídico *ex lege* es tasado y de interpretación estricta. No en balde el artículo 41.1 de la LGT exige un título legal de responsabilidad («**La ley** podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales [...]»), el artículo 41.2 de la LGT requiere «**precepto legal expreso**³ en contrario» para configurar una responsabilidad solidaria, y si bien la reserva material de ley es relativa en el ámbito tributario, el artículo 8 c) de la LGT no duda en incluir la determinación de los responsables dentro de la reserva formal de ley. Y, como lógico corolario de ello, nuestro código tributario somete la responsabilidad tributaria a un principio de tipicidad, trasunto del principio de legalidad, y tipifica minuciosamente los supuestos de responsabilidad solidaria (art. 42 LGT) y de responsabilidad subsidiaria (art. 43 LGT).

En el presente trabajo, nos proponemos hacer unas reflexiones genéricas sobre la naturaleza y alcance del artículo 42.2 a) de la LGT, y sobre su encuadre en el seno del procedimiento recaudatorio, abordar algunas cuestiones prácticas que suscita su prescripción, en particular, en la determinación del *dies a quo* y su eventual, e inexistente, interrupción por el proceso concursal.

2. Naturaleza jurídica, sentido y alcance del artículo 42.2 a) de la LGT

Tras la tipificación de los supuestos tasados de responsabilidad solidaria en el apartado 1, el artículo 42.2 de la LGT, en redacción dada por la Ley 36/2006, dispone que:

o disfrazar la verdad». Y no son pocos los casos en que no se ha velado o disfrazado la verdad, ni se ha tapado, escondido o encubierto, y se declara la responsabilidad solidaria.

³ Todas las negritas que aparecen en el texto son del autor.

2. También serán responsables solidarios del pago de la **deuda tributaria pendiente** y, en su caso, del de las sanciones tributarias, **incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo**, cuando procedan, **hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria**, las siguientes personas o entidades:

- a) Las 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**.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

El precepto legal tiene una clara finalidad tuitiva de la Hacienda Pública, frente a operaciones fraudulentas de despatrimonialización o distracción de bienes del obligado al pago, que frustren la acción ejecutiva de la Administración tributaria.

Abona esta tesis una recta interpretación de la norma acorde al canon hermenéutico tributario del artículo 12.2 de la LGT, que ordena atender al sentido «jurídico, técnico o usual» de los términos empleados, y a los criterios generales de interpretación del artículo 3 del Código Civil, de directa aplicación en el ámbito tributario. Recordemos que el artículo 3.1 de este cuerpo legal prevé que:

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

En primer lugar, la interpretación literal no arroja ninguna duda al respecto. La utilización de locuciones tales como «deuda tributaria pendiente» o «recargo y el interés de demora en el periodo ejecutivo» denotan que nos hallamos en el periodo ejecutivo. Y la referencia, en forma verbal subjuntiva, al «importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria», alude claramente a la frustración del embargo o de la realización forzosa de los bienes embargados en periodo ejecutivo.

El presupuesto de hecho del apartado a) del artículo 42.2 de la LGT que alude a una «ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» evoca una distracción de bienes que

frustra la acción recaudatoria. El sentido jurídico, técnico usual de los términos empleados, corrobora esta aproximación apriorística.

«Deuda tributaria pendiente» significa obligación tributaria devengada, exigible y no satisfecha, que abre el periodo ejecutivo (arts. 58, 160 y 161 LGT). El recargo del periodo ejecutivo, o mejor los recargos ejecutivos, son los del artículo 28 de la LGT, no los del artículo 27 del citado cuerpo legal por declaración extemporánea. Los intereses del periodo ejecutivo se devengan en ejecutiva de acuerdo con el artículo 26.2 a) de la LGT. El embargo es el de traba, el acto procesal de sujeción de un bien a una determinada responsabilidad que, como tal, se regula en los artículos 169 y siguientes de la LGT. Y la autotutela declarativa es inmune a la ocultación o transmisión de bienes, es inane a esta fenomenología de fraude patrimonial, mientras que la actuación ejecutiva se frustra con la distracción de bienes «que se hubieran podido embargar o enajenar» forzosamente.

Una interpretación sistemática también nos aboca a esta misma conclusión. Tras tipificar un elenco heterogéneo de supuestos de responsabilidad solidaria en el artículo 42.1 de la LGT (causar o colaborar en la comisión de una infracción tributaria, partícipes en entidades del art. 35.4 LGT, y sucesión en la titularidad o ejercicio de una explotación económica), el artículo 42.2 de la LGT se abre con un «También serán responsables solidarios...», que agrupa cuatro supuestos de hecho, con un común denominador: la frustración de la acción ejecutiva de la Hacienda Pública.

Todos ellos responden a un mismo patrón conductual, presentan una misma unidad temática que gira en torno a la frustración de la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Este *genus* común, ubicado sistemáticamente en el artículo 42.2 de la LGT, se desagrega en cuatro especies: ocultación o transmisión que impide la actuación de la Administración (apartado a), incumplimiento de órdenes de embargo (apartado b), levantamiento de bienes embargados (apartado c) y levantamiento de bienes depositados (apartado d)⁴. La *actuación* frustrada de la Administración no se refiere a su potestad inspectora o de gestión tributaria. La *ocultación* o *transmisión* no obstruyen una actuación inspectora o de comprobación, antes al contrario, la excitan. Por lo que, necesariamente, el precepto legal se refiere a la actuación recaudatoria, que sí es susceptible de frustrarse con una «ocultación o transmisión».

Los antecedentes históricos y legislativos del precepto legal coadyuvan la certera conclusión interpretativa que venimos defendiendo. El artículo 42.2 de la LGT tiene su precedente inmediato en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT de 1963, que introdujo el artículo 131.5 de la LGT, encajado sistemáticamente en el complejo

⁴ Algunos autores censuraron la ausencia de «una regulación clara y precisa [...] la semejanza que presentaban las distintas causas de responsabilidad del artículo 131.5 hacía que para una misma situación se emplearan indistintamente cualquiera de los supuestos sin que los tribunales manifestaran reparo» (Blázquez Lidoy, 2004, p. 149).

normativo que regulaba el procedimiento administrativo de apremio⁵, y no entre las reglas del artículo 38 de la LGT de 1963, que tipificaba los supuestos de responsabilidad solidaria.

De alguna forma se introducía una suerte de responsabilidad-sanción –o mejor aun, de responsabilidad patrimonial–, que construía un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria, obviando que la Administración tributaria tuviera que reaccionar frente a situaciones fraudulentas o de despatrimonialización, mediante el ejercicio de acciones civiles rescisorias o de simulación ante los tribunales ordinarios. Es decir, se construía un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria, ampliando la autotutela administrativa, lo que era más cómodo y efectivo, que recurrir a los tribunales civiles. Es más, y con fundamento en alguna doctrina administrativa⁶, cabría sostener que el artículo 42.2 de la LGT supone una *publicatio* de una responsabilidad aquiliana, cualitativamente distinta de la responsabilidad tributaria *sensu stricto* de los artículos 42.1 y 43 de la LGT.

Por lo demás, la propia exposición de motivos de la Ley 25/1995 nos desvela de forma preclara la *mens legislatoris* en los siguientes términos:

La importancia de la función recaudatoria como cauce satisfactivo final de la obligación de pago del tributo y la necesidad de dotar de rango legal adecuado a algunos preceptos, habida cuenta de su revisión y actualización por distintas Leyes de Presupuestos, justifican la reforma íntegra del procedimiento recaudatorio, al tiempo que se le dota de mayor coherencia y mejor sistemática. Con base en lo anterior se procede a la revisión de los artículos 126 a 139, ambos inclusive, con la finalidad de **regular de forma más precisa la vía de apremio, las facultades de los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones y las incidencias suscitadas con ocasión del embargo**, particularmente la concurrencia de procedimientos y la sustanciación de tercerías.

Por consiguiente, es obvio que el nuevo artículo 131.5 de la LGT de 1963, precedente del actual artículo 42.2 a) de la LGT, se incardina en una reforma global del procedimiento de apremio que, consciente de la importancia de la función recaudatoria, para la satisfac-

⁵ Las dos únicas diferencias relevantes del artículo 42.2 a) de la LGT, respecto de su precedente el artículo 131.5 de la LGT de 1963, son la supresión del adjetivo «maliciosa», que calificaba a la ocultación, y la explícita referencia a impedir la «traba», que hoy se sustituye por «actuación de la Administración». Ciertamente, la redacción actual, y también su nueva ubicación sistemática, en sede de responsabilidad tributaria, y desgajada ya del procedimiento recaudatorio, le dota de una mayor amplitud conceptual, pero no desvirtúa su finalidad normativa vinculada, no solo genética sino también funcionalmente, a evitar la frustración de la acción ejecutiva de la Administración tributaria.

⁶ Según la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de junio de 2008 (RG 1090/2007 –NFJ029712–), no estamos, en sentido estricto, ante un supuesto de responsabilidad tributaria, sino ante una responsabilidad por acto ilícito cuyo fundamento jurídico descansa en el artículo 1.902 del Código Civil.

ción del crédito tributario, atribuye una nueva facultad a los órganos de recaudación en relación con las incidencias suscitadas por el embargo o, en este caso, la imposibilidad de practicarlo por la distracción de bienes del deudor.

Lo hasta aquí razonado nos permite concluir que la interpretación teleológica de la norma, que el espíritu y finalidad del artículo 42.2 de la LGT, de que su apartado a) constituye una especie, no es otra que impedir la frustración de la acción ejecutiva en el seno de un procedimiento administrativo de apremio, o en su antesala inmediata, que es el periodo ejecutivo o, estirando al máximo su presupuesto de hecho, cuando existe una deuda tributaria devengada y no pagada.

Esta interpretación ha sido ratificada por nuestra jurisprudencia contenciosa como la **Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 10 de julio de 2012, en el recurso de casación 4802/2009** (NFJ048329), cuyo fundamento jurídico cuarto razona en los siguientes términos:

[...]

Sobre el alcance de este precepto legal nos hemos pronunciado en la sentencia de 24 de octubre de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina 51/03) y en la más reciente de 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 4707/09), considerando que el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963 se alza frente al régimen general de la responsabilidad tributaria, previsto en el artículo 37 de la propia Ley, como **una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público. Tal norma encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero.** Tal objetivo se alcanza exigiendo una responsabilidad específica, hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar [hasta el límite del «importe levantado», decía el precepto antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, siendo la razón de ser del citado artículo 131.5 aquella que estriba en garantizar el cobro de la deuda, evitando que maniobras fraudulentas de distracción o la ocultación de los bienes perjudiquen, impidan o dificulten su realización.

Este fragmento también ha sido reproducido por el propio TEAC en su reciente Resolución de 26 de noviembre de 2019 (NFJ075675), que añade que:

En la sentencia parcialmente reproducida se indica que se trata de un tipo de responsabilidad específica, que se alza frente a la regulada con carácter general, con fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y los actos que lo integran, para hacer frente o evitar conductas **que obstaculicen o impidan la misma mediante la disposición de los bienes embargados o que pudieran embargarse en el procedimiento.**

Sobre este particular también conviene citar **la STS 1033/2019, de 10 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, en el recurso de casación 4540/2017 (NFJ074241)**, y en la que el Alto Tribunal indaga sobre el tipo de responsabilidad tributaria que se persigue en el artículo 42.2 de la LGT:

[...]

Esta conclusión se confirma por el examen del precedente del art. 42.2 LGT. Estos supuestos de responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración fueron introducidos por la Ley 25/1995, como nuevo apartado 5 del art. 131 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, donde se describen anudados a la acción de embargo de los órganos de recaudación. La introducción en este precepto y apartado fue siempre criticada por la doctrina clásica del Derecho tributario, por su improcedente ubicación. **Pero si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al «deudor principal» y a la deuda pendiente de pago por este, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el «deudor principal» sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT.**

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

De ahí, por ello, que el art. 42.2 LGT evite en todo momento situar a estos responsables solidarios «junto al deudor principal» posicionándolos, siempre, por su relación con los bienes susceptibles de embargo «del obligado al pago», ya sea este un «deudor principal» del art. 35.2 LGT, ya, como en este caso, un responsable subsidiario. **Es decir, el referente de estos responsables no son los «deudores principales» sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT.**

Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley, lo que en este caso ni tan siquiera se cuestiona.

Por último, cabe citar la STS de 20 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, en el recurso de casación 2866/2012 (NFJ054735), acerca del *animus noscendi* o *sciencia fraudes* del presunto responsable en la conducta que crea una frustración del cobro para la Hacienda Pública, señalándose lo siguiente:

Los requisitos de hecho de este artículo son: 1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad. 2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos **con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria**, entendiéndose por ocultación «cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. [...] **exigiéndose en el responsable un animus noscendi o sciencia fraudes, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.**

En definitiva, el artículo 42.2 de la LGT constituye un mecanismo de tutela de la acción ejecutiva de la Administración tributaria mediante la extensión de la responsabilidad solidaria al causante o colaborador de la frustración de la legítima expectativa de la Hacienda Pública a realizar forzosamente la deuda tributaria.

También en orden a la determinación de la naturaleza jurídica de este singular supuesto de responsabilidad solidaria, ha sido muy clarificadora la reciente Resolución del TEAC de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–), dictada en unificación de criterio que, además de insistir en todos estos aspectos, subraya el dolo de ocultación y frustración de la acción ejecutiva de la Hacienda Pública, incluso auxiliándose de categorías jurídicas acuñadas por el Derecho Penal, e insistiendo en que la carga de probar el concurso de los elementos objetivos y subjetivos que la habilitan corresponde a la Administración tributaria.

3. Sobre la prescripción del acto administrativo de declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT

En no pocas ocasiones, la práctica administrativa conoce casos cuya secuencia histórica no encaja exactamente con los presupuestos normativos del artículo 42.2 a) de la LGT, y cuya forzada aplicación arrastra, por identidad de razón, un problema de prescripción, consumada ampliamente cuando se inicia la tramitación del expediente.

3.1. Determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo prescriptivo

El *dies a quo* del plazo prescriptivo, a tenor del artículo 67.2 de la LGT, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se anudaba a la concurrencia de los hechos constitutivos del presupuesto de responsabilidad, en los siguientes términos:

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 la LGT, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.

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

Este precepto legal constituye una aplicación singular al ámbito tributario de la doctrina civilista de *actio nata*, que luce en el artículo 1.969 del Código Civil, y que condensa el apotegma *actioni nondum natae non prescribitur*. En efecto, el mandato civil, de supletoria aplicación ex artículo 7 de la LGT, establece que:

El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará **desde el día en que pudieron ejercitarse**.

En rigor, el efecto jurídico del *dies a quo*, como momento determinante para el ejercicio de la potestad tributaria, es más fuerte que en la esfera iusprivatista, donde la prescripción no se aplica de oficio y no es causa de extinción de las obligaciones, afecta a meros derechos subjetivos, y la prescripción ganada es renunciable expresa o tácitamente (arts. 1.935 y 1.937 Código Civil). Por el contrario, en Derecho Tributario, no están en juego derechos subjetivos *inter privatos*, la prescripción produce la extinción automática de la deuda e involucra a una auténtica potestad administrativa, preordenada a la satisfacción del interés público y a la realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en los términos del artículo 31.1 de la CE. Ello significa que la potestad tributaria, como potestad administrativa, adornada de la exorbitante prerrogativa funcional de la autotutela, *puede y debe* ser ejercitada cuando concurren los presupuestos legales para ello, sin que, en ningún caso, pueda hacerse dejación de su ejercicio, porque como toda potestad administrativa es de origen legal e irrenunciable.

Si extremamos el rigor técnico exigible para declarar una responsabilidad tributaria de esta naturaleza, parece que deberíamos localizar el *dies a quo* en el momento temporal en que, ex artículo 67.2 de la LGT, concurren «los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad», lo que es tanto como aislar el momento exacto de la supuesta «oculación o transmisión». Desde ese momento, y según la doctrina civilista de la *actio nata*, la Administración tributaria *puede y debe* incoar el expediente de responsabilidad solidaria.

A la misma conclusión llegamos con el vigente artículo 67.2 de la LGT, en redacción dada por la Ley 7/2012, a cuyo tenor:

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.**

En rigor, y pese a no contener una referencia explícita al artículo 42.2 de la LGT, el *dies a quo* para declarar una eventual responsabilidad solidaria del mismo, porque hasta el vencimiento del periodo voluntario de pago, no existirá *deuda tributaria pendiente* que abra el periodo ejecutivo.

Por último, y cualquiera que sea su respectivo *dies a quo*, la existencia de una constatación de actos constitutivos de ocultación o transmisión determina que cada uno de ellos esté sujeto a un plazo autónomo de prescripción, sin que pueda reducirse un plazo unitario con un único día de cómputo inicial.

3.2. Posibilidad legal de derivar la responsabilidad solidaria durante el concurso de acreedores

Es muy dudoso que un proceso concursal del deudor tributario principal obstruya o impida la declaración de responsabilidad tributaria solidaria como la del artículo 42.2 a) de la LGT. El proceso concursal se refiere exclusivamente al –llamémosle así– obligado principal, pero no afecta para nada al responsable solidario, por lo que quedan intactas todas las potestades administrativas, sin que exista ningún óbice procesal impeditivo.

Por lo demás, el proceso concursal constituye un proceso de ejecución general de carácter universal, revestido de una indudable *vis atractiva*, que impide acciones ejecutivas singulares, también de la Hacienda Pública, salvo que se haya extendido una diligencia de embargo en el procedimiento administrativo de apremio antes de dictarse el auto de declaración de concurso⁷, en cuyo caso gozaba de preferencia ejecutiva⁸.

⁷ En este sentido, sobre esta cuestión pacífica, véase Luque Cortella (2014, p. 40).

⁸ En su redacción originaria, el artículo 55.1 de la Ley Concursal refería la preferencia ejecutiva del procedimiento administrativo de apremio al dictado de la providencia de apremio, al establecer que «continuarlos aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio». Y en la misma línea, con mayor claridad si cabe, y también en su redacción originaria, el artículo 164.1 b) de la LGT ordenaba atender a «que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso». Naturalmente, en la redacción originaria o reformada, ambos preceptos se referían a la preferencia formal del procedimiento administrativo de apremio versus el concurso de acreedores, sin perjuicio de la prelación material del crédito tributario que se beneficiaba del privilegio

El artículo 55 de la Ley 22/2003, Concursal, tras la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, que entró en vigor el 1 de enero de 2012, establece que:

1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Y la misma preferencia ejecutiva para apremios administrativos en los que se haya diligenciado un embargo antes del auto de declaración de concurso, sanciona el también reformado artículo 164.1 de la LGT, a cuyo tenor:

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, **siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.**

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

Por ende, no es cierto lo que, en ocasiones, se afirma por la Administración, en actos de derivación de esta naturaleza, de que «las limitaciones ejecutivas de naturaleza recaudatoria que origina la declaración de concurso del obligado tributario» impiden cobrar la deuda.

general del artículo 77 de la LGT. Y ese es el sentido del artículo 55.2 de la Ley Concursal, cuando dice que se producirá la suspensión de actuaciones «sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos».

Impiden, en su caso, y solo si no se tiene la preferencia ejecutiva del artículo 55 de la Ley Concursal y del artículo 164.1 de la LGT, las actuaciones recaudatorias versus al obligado tributario concursado, pero no versus el obligado tributario-responsable.

Por lo demás, este discurso administrativo, utilizado para dilatar en el tiempo una posible derivación de responsabilidad, adolece de un error de planteamiento grave, y es que el concurso es un proceso de ejecución que solo obtura la vía ejecutiva de la Administración tributaria en casos tasados, pero que deja intacta su autotutela declarativa. En efecto, la declaración de concurso de un obligado tributario no impide que se le abra una comprobación limitada o un procedimiento de inspección que concluya en un acto administrativo de liquidación tributaria, o que se derive una responsabilidad tributaria contra el mismo, o contra sus administradores actuales o anteriores que hayan cesado en el cargo⁹. Y, *a fortiori*, no impide que se declare la responsabilidad solidaria de un tercero desde que concurren «los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad» (art. 67.2 LGT).

Sobre este particular ha sido rotunda la Sala de Conflictos de Jurisdicción del TS, Sala *ad hoc* del artículo 38 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tradicionalmente conocida como Tribunal de Conflictos de Jurisdicción (TCJ), que dirime los conflictos de jurisdicción entre la Administración y los tribunales de justicia. En la STCJ de 21 de marzo de 2018 (conflicto de jurisdicción 1/2018 –NCJ063172–), siendo ponente el Excmo. Ángel Arozamena Laso, con invocación de anteriores sentencias del mismo órgano jurisdiccional, el TCJ expuso lo siguiente:

[...] Además de las consideraciones realizadas por la Abogacía del Estado a favor de esa compatibilidad de la declaración de responsabilidad tributaria con la pendencia de un proceso concursal, y la posibilidad de reclamar a los administradores concursales por tales deudas sin necesidad de esperar a la conclusión de los procedimientos concursales, que reproducen en gran parte los argumentos reseñados en las dos sentencias citadas de la Sala Tercera, sirven especialmente de apoyo a esta decisión las siguientes consideraciones:

1.^a) La derivación de responsabilidad tributaria no es una de las acciones a las que se refiere el art. 36.1 LC por la que se pretende reparar los daños o perjuicios causados a la persona concursada o a la masa por los actos u omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia por los administradores concursales.

2.^a) Por ello, no resulta aplicable a la misma el art. 36.3 LC, que atribuye al juez del concurso la competencia para conocer de tales acciones, sino el art. 36.6 LC, que deja a salvo las acciones individuales de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente sus intereses.

⁹ Con una salvedad conceptual, subrayada por la jurisprudencia, y es que si la responsabilidad tributaria es subsidiaria, sí que será necesaria la previa insolvencia del deudor principal concursado.

3.^a) Este es el criterio mantenido por la STCJ, de 9 de abril de 2013 (RJ 2013, 5910) (CJ 1/2013), especialmente en su FJ 3.º, aunque también en sus FJ 4.º y 5.º, en la que los presupuestos relativos a la finalización del concurso y al carácter subsidiario de la responsabilidad declarada en aquel caso no son sino argumentos añadidos a mayor abundamiento al principal al que se acaba de hacer referencia para atribuir la competencia a favor de la AEAT.

Consideramos oportuno traer aquí la literalidad de esta sentencia:

[...]

4.^a) **La derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros** (en este caso, el administrador concursal, aunque no necesariamente siempre así) que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los arts. 41 y siguientes LGT, se hacen solidaria o subsidiariamente responsables de la deuda tributaria. **En consecuencia, la derivación de responsabilidad acordada por la AEAT no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la *par conditio creditorum*.**

5.^a) Al no existir específica atribución competencial a favor de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de tales acciones individuales de responsabilidad, la competencia para declarar la responsabilidad tributaria ha de corresponder a la AEAT, sin perjuicio de su posible revisión en vía administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos y, en vía jurisdiccional, ante la jurisdicción contencioso administrativa.

[...].

Los anteriores pronunciamientos se encuentran fundamentados en las originarias STCJ de 14 de diciembre de 2011 o la STCJ de 17 de junio de 2013 (conflicto de jurisdicción 9/2012 –NCJ057903–), en las que el TCJ avaló la competencia de la Administración tributaria a la liquidación de las cuotas tributarias de IVA de una entidad concursada, cuando los acreedores emiten facturas rectificativas del IVA repercutido a dicha entidad concursada.

Por tanto, una consolidada jurisprudencia de conflictos ha establecido con claridad meridiana que la existencia de un proceso concursal no impide, obstaculiza u obstruye la eventual tramitación de un expediente de declaración de responsabilidad tributaria.

En este sentido, podemos traer a colación también la STS 1421/2016, de 15 de junio, dictada en el recurso de casación 1916/2015 (NFJ063865), Excmo. ponente Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, acerca de la posibilidad de derivar la responsabilidad tributaria a los responsables solidarios que no se encuentran inmersos en un concurso de acreedores, con independencia del estado procesal del deudor principal:

La obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (artículo 21.1 de la Ley General Tributaria), mientras que

la del responsable solidario ex artículo 42.2.a) de la misma Ley se origina desde el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, causa o colabora en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal [véase en este punto las citadas sentencias de 20 de junio de 2014 (FJ 5.º) y 18 de noviembre de 2015 ((FJ 4.º)]. Lo que quiere decir por lo que aquí importa: (i) que, como se infiere de los artículos 174.1 y 175.1 de la repetida Ley, la derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el periodo voluntario de pago para el deudor principal y (ii) que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1141 del Código Civil, el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios, no siendo obstáculo las reclamaciones entabladas contra uno para las que posteriormente se dirijan contra las demás, mientras no resulte cobrada por completo la deuda.

Lo anterior implica que el procedimiento seguido por la Administración tributaria para declarar responsable solidario de la deuda del obligado principal a quien haya cumplido el presupuesto de hecho que legalmente determina esa responsabilidad, así como para hacerla efectiva, se debe considerar autónomo, no estando supeditado siquiera, como en el caso de los responsables subsidiarios, a la previa falencia del deudor principal. En consecuencia, aunque la declaración en concurso de este último supone que todos los acreedores, ordinarios o no, y, por ende, también la Administración tributaria, quedan integrados en la masa pasiva, no pudiéndose iniciar nuevos juicios declarativos, ni ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, o apremios administrativos o tributarios frente al mismo (artículos 49, 50 y 55 de la Ley Concursal), dicha declaración no impide actuar contra patrimonios extraños al del concursado para hacer efectivas obligaciones de las que su titular sea responsable solidario con aquel.

Siendo así, los tres primeros motivos del recurso están abocados al fracaso, por las siguientes razones:

1.º) Dado el carácter autónomo de la obligación del responsable solidario, poco importa que antes de la declaración de Talleres Almo como tal se hubiere iniciado y declarado el concurso de acreedores de Prodaemi, por la sencilla razón de que, de un lado, **los hechos que determinaron la derivación de responsabilidad son en todo caso anteriores y, de otro, aun cuando no lo fueren, nada impedía a la Administración ejercer sus facultades. Se ha de tener en cuenta que la declaración de concurso produce los efectos ya expresados, impidiendo juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no priva a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos** [véanse las sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 5/2011, de 14 de diciembre de 2011 (conflicto 4/11, FJ 2.º; ECLI:ES:TS:2011:8878), y 7/2013, de 17 de junio de 2013 (conflicto 9/12, FJ 3.º; ECLI:ES:TS:2013:4065)]. Una vez declarado el concurso, la Hacienda Pública sigue siendo competente para dictar actos de liquidación y recaudación; el único límite es que no podrá ejecutarlos independientemente, debiendo someterse a la disciplina del procedimiento universal. **En otras palabras, en este caso no le cabe a la Agencia Estatal de Administración Tributaria hacer efectivo su crédito sobre el patrimonio de**

Prodaemi al margen del proceso concursal, pero nada le impide ejecutar su derecho sobre el patrimonio de otra personalidad jurídica, no sometida a procedimiento concursal alguno, que ha sido legítimamente declarada responsable solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquella.

2.º) Por lo tanto, la circunstancia de que «nada se pudiera embargar o enajenar» a Prodaemi [véase el motivo de casación 4.º.a)] por encontrarse en concurso de acreedores no impedía que, una vez declarada la responsabilidad solidaria de Talleres Almo, se actuara contra su patrimonio.

3.º) El hecho de que Prodaemi haya sido declarada en concurso de acreedores no enerva la acción de regreso que pueda competir a Talleres Almo ni niega el carácter solidario de la obligación, tan solo supone que para hacer efectivo su crédito deberá someterse a la disciplina de la legislación concursal. [...].

La anterior doctrina también ha sido plasmada en la STS 1141/2017, de 27 de junio, recurso de casación número 433/2016 (NFJ078623), ponente Excmo. José Díaz Delgado, y en la que en un caso de derivación de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, nuestro Alto Tribunal sostuvo que la declaración en concurso de acreedores del obligado principal no impide la declaración del responsable solidario, con fundamento a la anterior STS 1421/2016, de 15 de junio, citada anteriormente.

También la Audiencia Nacional (AN), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª, ha plasmado la anterior doctrina jurisprudencial, tanto del TCJ como del TS, acerca de la posibilidad de iniciar un expediente de derivación de responsabilidad y ello aunque el obligado principal se encuentre en fase de concurso de acreedores, pudiéndose citar para ello la reciente SAN de 22 de julio de 2019, recurso contencioso-administrativo 579/2017 (NFJ078619):

SEXTO:

Alega la incompetencia de la AEAT para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad a la entidad actora. Esta incompetencia surge, según la demanda, por la situación concursal en la que se encontraba el RCD La Coruña al tiempo de notificarse el acuerdo de derivación. Manifiesta la actora que el acuerdo de derivación se notificó el 31 enero 2012 cuando ya se había declarado al RCD en concurso de acreedores. El **TEAC en su resolución señala que cuando se dicta la diligencia de embargo, que es el 18 octubre 2011, el RCD no estaba en concurso de acreedores que se declaró por auto de 11 enero 2013. Estos datos son suficientes para rechazar esta alegación y por otra parte la situación concursal del RCD no afecta a la situación del declarado responsable. Así lo tiene declarado el TS en sentencia de fecha 7 junio 2016 en la que manifiesta:** «Dado el carácter autónomo de la obligación del responsable solidario, poco importa que antes de la declaración de Talleres Almo como tal se hubiere iniciado y declarado el concurso de acreedores de Prodaemi, por la sencilla razón de que, de un lado, los hechos que determinaron la derivación de [...]

SÉPTIMO:

Se alega la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad al haberse infringido el art. 55 Ley Concursal y el orden de prelación de acreedores. **Esta alegación en evidente conexión con el anterior debe seguir el mismo camino del rechazo, y basta con aplicar la sentencia citada del TS para dejar claro que una cosa en la situación concursal del deudor principal y otra distinta es que la Administración tributaria en el ejercicio de sus competencias realice las actuaciones de liquidación y recaudación que considere procedentes.** Por otra parte, debemos indicar que el acuerdo singular entre el RCD y la AEAT posterior a la declaración de responsabilidad solidaria no afecta a los créditos derivados puesto que en el informe la AEAT manifiesta que los mismos no están afectos por el pago realizado por la deudora principal que es el RCD La Coruña.

En un sentido muy similar, se pronuncia la SAN de 12 de julio de 2019 (rec. contencioso-administrativo 358/2017 –NFJ075396–), y en particular, la SAN de 19 de diciembre de 2019 (dictada en el rec. contencioso-administrativo 636/2017 –NFJ077332–) que, en relación con la posibilidad de la Administración tributaria de iniciar el expediente de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT la tramitación del concurso de acreedores del deudor principal, razona en los siguientes términos:

CUARTO. -

También se alega que la Administración tributaria no podía derivar la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria mientras ANCA se encontrase en situación concursal.

A esta alegación dimos respuesta en nuestra sentencia de 6 de junio del 2019 (recurso N.º 686/2017), en la que dijimos lo siguiente:

«OCTAVO.- Prosigue la demanda fundamentando la falta de competencia del Departamento de Inspección para dictar los Acuerdos de derivación de responsabilidad. En síntesis, sostiene la parte recurrente que la competencia para dictar acuerdos de derivación de responsabilidad sobre deudas de entidades en situación concursal corresponde siempre a los órganos de recaudación, lo que determina que el acuerdo de derivación inicialmente impugnado adolezca de un nuevo vicio de ilegalidad determinante de nulidad, porque resultó dictado por órgano incompetente por razón de la materia.

La resolución impugnada sobre este particular razona del siguiente modo, "el 29 de abril de 2013 se dictaron los nuevos acuerdos de liquidación, derivados de las actas citadas. El plazo de pago en periodo voluntario finalizó el 5 de julio de 2013. [...] Con fecha 17 de junio de 2013 se dictó el acuerdo de declaración de responsabilidad por la Dependencia Regional de Inspección" (Antecedente de Hecho Quinto), por tanto, la Inspección era el órgano competente para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado al haberse dictado con anterioridad al término

del plazo de pago en periodo voluntario de las deudas del deudor principal (nuevas liquidaciones), de conformidad con el artículo 174.2 de la Ley General Tributaria.

Ciertamente, como sostiene la actora, la competencia para dictar acuerdos de derivación de responsabilidad puede corresponder al órgano de recaudación o al mismo órgano que ostentaba competencia para dictar la liquidación. Si el acuerdo de derivación se notifica antes de finalizar el periodo voluntario de pago del deudor principal la competencia corresponde al órgano competente para la liquidación, y si se notifica después de finalizar el periodo voluntario de pago del deudor principal correspondería al órgano de recaudación. Sin embargo, la actora entiende que este esquema básico competencial quiebra en el presente supuesto por cuanto considera que el acuerdo de derivación fue notificado cuando ya había finalizado el periodo voluntario de pago del deudor principal "porque en este caso no se computaban los plazos generales del Reglamento General de Recaudación sino los especiales previsto en la LC", refiriéndose a la Ley Concursal.

Esto es, en esencia, postula, que en aplicación de los artículos 124 del RGR y en la Ley Concursal (artículos 49, 156, 157 y 158) la competencia para dictar acuerdos de derivación de responsabilidad sobre deudas de entidades en situación concursal corresponde siempre a los órganos de recaudación, como a su entender sucede en el presente supuesto pues en abril de 2013 la deudora principal se encontraba en situación concursal.

El motivo no puede prosperar. Ante todo, debemos señalar que la declaración de responsabilidad se ha realizado con fundamento en una causa prevista en la Ley [artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria], siguiendo el cauce formal contemplado en la misma. Quedan así satisfechas las garantías inherentes a la reserva de ley, tanto en su dimensión formal (rango de la norma que prevé la derivación de responsabilidad), como en la material, (predeterminación normativa de la conducta que determina la derivación: causar o colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria por el obligado principal), habiendo sido ejercida la potestad en el marco procedimental diseñado por el legislador.

La derivación de responsabilidad solidaria tiene carácter autónomo, por lo que nada impide que se haya iniciado un concurso de acreedores respecto al deudor principal, que seguirá el curso que corresponda, y eso, desde luego, no es obstáculo para que la Administración pueda exigir la responsabilidad solidaria. La declaración del concurso produce los efectos propios del concurso respecto del concursado, ANCA en este caso, pero no respecto a aquellos que han sido declarados responsables solidarios (*vid.* STS, de fecha 15 de junio de 2016, rec. 1916/2015). Por tanto, la actuación de la Inspección de los Tributos se produjo en el ejercicio de las competencias atribuidas a la misma por la Ley 31/1990, de creación de la AEAT, y posteriormente por la Ley 58/2003, General Tributaria, sin que dicha actuación se vea afectada por los artículos de la Ley concursal que identifica la actora, **por cuanto la declaración de concurso de la deudora principal no impide que la administración tributaria ejerza sus facultades ni el cobro sobre el patrimonio del responsable solidario que no se encuentra en concurso.**

Este consolidado *corpus* jurisprudencial confirma la conclusión que avanzábamos anteriormente de forma apodíctica, y es en el que la Administración tributaria **puede y debe** tramitar el expediente de responsabilidad solidaria desde que concurre su presupuesto habilitante, con anterioridad al inicio del proceso concursal, o cuando este ha iniciado ya su andadura procesal, sin que suponga interferencia obstativa alguna al normal despliegue de la potestad de autotutela declarativa.

3.3. Concurso de acreedores e interrupción de la prescripción del responsable no concursado

Por otro lado, debemos despejar cualquier posible duda sobre una eventual interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria respecto del responsable solidario derivada de la tramitación del proceso concursal. En efecto, el artículo 68.2 de la LGT, en su redacción anterior a la Ley 7/2012, establecía que:

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

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

Nótese que la eficacia interruptiva del concurso se contrae a la «prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley», es decir, a la acción recaudatoria. Y responde a una lógica jurídica elemental, y es que en el proceso concursal, como proceso de ejecución universal, se persigue la realización ejecutiva de todas las deudas del concursado, también las deudas tributarias.

Luego, las deudas tributarias que caen dentro del campo magnético del concurso se realizarán en el seno del proceso, sin perjuicio de las reglas de prelación material del crédito tributario del artículo 77 de la LGT. Si, por el contrario, la deuda tributaria apremiada goza de preferencia ejecutiva frente al concurso, no habrá eficacia interruptiva, porque la Hacienda Pública puede proseguir el procedimiento administrativo de apremio.

Por lo demás, no olvidemos el juego del principio de autonomía de las causas de interrupción de la prescripción que decantó una temprana SAN de 10 de junio de 1999, recurso

contencioso-administrativo 850/1996 y que hoy inspira el artículo 68 de la LGT, confirmada en casación por el TS en su Sentencia de 18 de junio de 2004 (rec. cas. 6809/1999 –NFJ018023–), que se pronuncia sobre un tema se revela problemático, como es el relativo a la interrelación entre el derecho a liquidar y el derecho a exigir el cobro de las deudas tributarias previamente liquidadas:

[...] **Es también doctrina constante y uniforme del Tribunal Supremo que son dos supuestos prescriptivos distintos, el que afecta al derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación –que es el regulado en el artículo 64 a) de la Ley General Tributaria y el que afecta a la acción para exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada**, que es el previsto en el artículo 64 b) de la propia Ley General Tributaria, teniendo en cuenta que el «dies a quo» es distinto en ambos y que en el primero es el de la fecha en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración, mientras que en el segundo es la fecha en que finaliza el plazo de pago en periodo voluntario (artículo 65 LGT), **siendo ambas modalidades de prescripción en principio y sin perjuicio del análisis particularizado, que luego se hará, de los distintos supuestos interruptivos de la prescripción, independientes entre sí**. Ahora bien, se hallan plenamente interrelacionados ya que si prescribiera el derecho a determinar la deuda tributaria deja de tener sentido la acción recaudatoria, aunque esta no hubiera prescrito, y si, por el contrario, prescribiera –como se alega en la demanda– la acción para exigir en este caso el pago, es claro que se produciría también la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por carencia de objeto.

[...].

A los anteriores razonamientos, confirmaba nuestro Alto Tribunal en la STS de 18 de junio de 2004, en el recurso de casación interpuesto contra la SAN referenciada, lo siguiente:

Tercera.- El nudo gordiano de este recurso de casación es determinar si los actos interruptivos del derecho de la Administración a liquidar, como consecuencia de la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa, por parte de los contribuyentes, contra los actos de liquidación de la deuda tributaria, así como las actuaciones de los propios Tribunales económico-administrativos extienden o no sus efectos interruptivos a la acción de cobro de la deuda. La Sala entiende que no, por lo que a continuación razona.

El artículo 66, apartado 1, letra a) de la Ley General Tributaria, regula conjuntamente como un «totum revolutum», los actos interruptivos de la presencia de las tres modalidades o sea derecho a liquidar, acción de cobro y acción para imponer sanciones, pero ello no significa una total mezcolanza de los actos interruptivos y de las distintas modalidades de prescripción, pues los actos conducentes al reconocimiento regularización, inspección, comprobación y liquidación se refieren obviamente solo al derecho a liquidar y a la acción de imponer sanciones (cuando se ejercía conjuntamente, y no después de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías

de los Contribuyentes, en que se establecieron procedimientos soportados), y no por razones de prioridad temporal a la acción de cobro. En cambio, los actos de aseguramiento (de difícil comprensión) y los de recaudación, se refieren sin duda alguna a la acción de cobro; pero subsiste la duda, que no disipa este apartado letra a) del artículo 66.1 de la Ley General Tributaria, de si estos actos de aseguramiento y de recaudación, por ser posteriores a la liquidación se remontan y alcanzan la prescripción del derecho a liquidar y a imponer sanciones tributarias, cuando se impugna la liquidación en vía económico-administrativa, que es la cuestión clave de este recurso.

En cuanto al supuesto de interrupción de la prescripción, regulado en la letra b), del apartado 1, del artículo 66 de la Ley General Tributaria, consistente en la «interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», que es en el que se apoya la Administración General del Estado, parte recurrida, en el sentido de que las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el contribuyente ante el TEAR de Madrid y luego ante el TEAC, más las actuaciones de estos Tribunales, interrumpieron la prescripción no solo del derecho a liquidar, sino también de la acción de cobro. Sin embargo, esta tesis no tiene un soporte suficiente, porque puede mantenerse de contrario, con toda lógica, que según sea el objeto concreto de las reclamaciones o recursos así será el alcance interruptivo de la prescripción, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio, interrumpe la acción de cobro, y nada más, y por el contrario si la reclamación impugna la liquidación, interrumpe la prescripción solo del derecho a liquidar.

(...)

Cuarta.- Para resolver las cuestiones que hemos planteado, hay que profundizar en las diferencias más importantes existentes entre la prescripción civil y la prescripción tributaria.

El artículo 1973 del Código Civil dispone que «la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor». Como se aprecia hay dos vertientes una, quizás la más importante es por la exigencia del crédito por parte del acreedor, que puede llevar a cabo judicial o extrajudicialmente, y la otra por reconocimiento del deudor.

En el Derecho Tributario, la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la autotutela de la Administración manifestada por las distintas facultades de esta que, en esencia, son tres, la de autotutela declarativa, consistente en la de determinar la deuda tributaria mediante sus facultades comprobadoras e investigadoras y de liquidación; la de autotutela sancionadora, que es la acción para imponer sanciones tributarias, y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo. Las tres, por su propia naturaleza son secuenciales, de modo que la primera que es la que nos interesa es prioritaria respecto de la segunda, y de la tercera pues la acción para cobrar nace cuando existe una liquidación administrativa o una obligación declarada por el sujeto pasivo

no ingresada, pero lo que importa destacar es que la Administración Tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas, de manera que practicada la liquidación y notificada, se inicia el periodo de ingreso en voluntario, y transcurrido este sin que el contribuyente haya realizado el ingreso, la Administración está obligada a iniciar, sino se ha solicitado y concedido el aplazamiento o fraccionamiento a exigir su cumplimiento por vía ejecutiva, y si así no lo hiciere prescribirá la acción de cobro.

La cuestión se complica, cuando la liquidación es impugnada en vía económico-administrativa, porque el contribuyente no está conforme con ella, en ese caso la Ley deja perfectamente claro que si el contribuyente no obtiene la suspensión, la obligación tributaria aunque esté controvertida debe ser cumplida por vía ejecutiva y además precisa que en el procedimiento ejecutivo que se inicie no pueden traerse o plantearse los motivos de discrepancia sobre la liquidación, como así lo precisa y aclara el artículo 137 de la Ley General Tributaria, que regula los motivos de impugnación de la providencia de apremio, entre los cuales no se encuentran los de fondo relativos a la liquidación, con lo cual se separan adecuadamente el procedimiento declarativo respecto del procedimiento ejecutivo, de modo que si por incurria de la Administración esta permanece inactiva en el procedimiento ejecutivo, se puede producir la prescripción de la acción de cobro, aunque permanezca vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de los procedimientos revisorios en curso (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recursos jurisdiccionales), lo cual no elimina la subordinación funcional del procedimiento ejecutivo, respecto de los anteriores, porque si la liquidación es anulada o reducida, el procedimiento ejecutivo, no prescrito, se verá lógicamente afectado y deberá respetar el resultado de los procedimientos revisores.

Quinta.- La tesis que sostiene la Sala es que existe una indiscutible interdependencia de los procedimientos declarativos, revisorios y ejecutivos, en especial cuando están vivos, pero ello no significa que las causas de interrupción en los primeros produzca indefectiblemente la interrupción de la prescripción en el procedimiento ejecutivo, proposición lógica que se aprecia con toda claridad en el Impuesto sobre Sucesiones en el cual el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria era en el caso de autos de diez años, [art. 64.a) LGT], en tanto que el plazo de prescripción de la acción de cobro de este Impuesto era de cinco años [art. 64.b) LGT], lo cual pone de relieve con la diferencia de plazos que es posible que el derecho a liquidar no hubiera prescrito, por hallarse dentro de plazo de diez años, en tanto que sí hubiera prescrito la acción de cobro.

Sexta.- La tesis anterior no empece para reconocer el «prius lógico» del derecho a liquidar, respecto de la acción de cobro, pues aunque esta se halle plenamente viva, si se produce la prescripción de la primera, es decir, del derecho a determinar la deuda tributaria, la acción de cobro se extingue por falta de objeto.

Este «prius lógico y funcional» ha sido puesto de relieve por el artículo 31, apartado 2, de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispone que la «Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de

los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejercitada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos [...]», lo cual implica la suspensión «ex lege» de la fase final del procedimiento ejecutivo, suspensión que significará el que no corra el plazo de prescripción respecto de los embargos concretos, por expreso ministerio de la Ley.

Pese a este indiscutible «prius lógico y funcional» del derecho a liquidar respecto de la acción de cobro, la Sala reitera que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, de manera que si en el caso de autos, la Administración Tributaria por las razones que fueran, entre las cuales no hay que descartar la incuria, pues la obligada providencia de apremio, de la liquidación no fue notificada hasta el día 12 de junio de 1992, es claro que prescribió la acción de cobro, aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, en sede de los procedimientos revisores, en curso.

Dicha doctrina jurisprudencial del TS ha sido recogida de forma posterior y pacífica en las STS de 19 de junio de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina 265/2004 (NFJ030389), o la STS de 3 de diciembre de 2009, en el recurso de casación 6278/2007 (NFJ078626), la STS de 5 de julio de 2010, recurso de casación 725/2005 (NFJ078627), o la de 27 de enero de 2011, recurso de casación 3333/2006 (NFJ078629), y en la STS de 14 de noviembre de 2013, recurso de casación 5141/2011 (NFJ052844).

Las causas de la interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria no interrumpen la prescripción del derecho a liquidar y viceversa. No son vasos comunicantes. Es importante retener esta nítida distinción entre autotutela declarativa y autotutela ejecutiva, y sus respectivas causas de interrupción, autónomas y no intercambiables, porque el expediente de declaración de responsabilidad tributaria se desdobra también en una fase declarativa y otra ejecutiva.

A tenor del artículo 175 de la LGT la declaración de responsabilidad tributaria exige la adopción de un acuerdo de derivación de responsabilidad, previa audiencia del interesado, que puede producirse antes o después del vencimiento del periodo voluntario. Si se produce con posterioridad, se tramita por el órgano de recaudación, pero se trata de un incidente declarativo en el seno del procedimiento de recaudación, y solo una vez declarada la responsabilidad solidaria o subsidiaria, se abre el periodo voluntario de pago para el responsable, y vencido este, la vía ejecutiva.

Pues bien, la declaración de concurso solo interrumpe el derecho a recaudar del artículo 66 b) de la LGT, y no puede pretender interrumpir la mera declaración de responsabilidad tributaria que, como manifestación de la autotutela declarativa, da lugar a un nuevo obligado tributario responsable no afectado por el concurso de acreedores. De esta forma, la incuria administrativa en tramitar el correspondiente expediente de derivación de responsabilidad, que *podía y debía* tramitar, desde que concurrían los «hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad» (art 67.2 LGT), durante la sustanciación del concurso, determina la prescripción de la autotutela declarativa para derivar y declarar una responsabilidad solidaria.

Abona esta tesis la literalidad del artículo 68.7 de la LGT, en redacción anterior a la Ley 7/2012, a cuyo tenor:

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

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

Si se interrumpe la prescripción del derecho a recaudar, se interrumpe también la de los demás obligados y responsables, pero la responsabilidad, aun cuando descansa en un título legal, en una causa tipificada legalmente, debe ser declarada *ex profeso* por un acto administrativo *ad hoc*. Si no ha sido declarada esa responsabilidad, no hay responsable al que poder extender el efecto interruptivo de la prescripción de la acción recaudatoria.

Pretendiendo obviar esta interpretación, el artículo 68.8 de la LGT que, tras la reforma operada por la Ley 7/2012 sustituyó, cambiando la numeración, el anterior precepto legal, dispondría que:

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

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.

El párrafo sombreado en negrita incrusta en el precepto legal una nueva regla interruptiva de la prescripción, que no puede entenderse como una mera reiteración enfática de la regla contenida en el párrafo primero, de lo contrario se vaciaría de contenido la adición de este nuevo párrafo, y se frustraría su vocación normativa.

La adición, incrustada en la primitiva locución normativa por la Ley 7/2012, añade un *plus* a la redacción originaria, ampliando notablemente su campo semántico y sus efectos jurídicos. En efecto, la nueva regla, que se refiere *expressis verbis* al concurso, el litigio y a

las demás causas de interrupción, extiende a todas ellas «la suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley». Por ende, tras la Ley 7/2012, queda claro que en caso de concurso existe una interrupción suspensiva de la responsabilidad tributaria hasta la conclusión del mismo. El legislador se vio obligado a precisarlo porque antes no era así. Y, por tanto, tampoco podría extenderse retroactivamente esta nueva regla interruptiva de la prescripción a un concurso declarado antes de su entrada en vigor.

Y esta lectura del originario artículo 68.7 de la LGT es plenamente coherente con el también originario artículo 68.8 de la LGT, en redacción anterior a la Ley 7/2012, a cuyo tenor:

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

En la redacción originaria, no existía interrupción suspensiva de la prescripción hasta la finalización del concurso, sino una interrupción condicionada a la formalización o frustración del convenio.

La interrupción prescriptiva contraía su efecto temporal a las vicisitudes del convenio, lo que obedecía a una inapelable lógica concursal, toda vez que la Administración tributaria gozaba de derecho de abstención (art. 164.4 LGT).

En contraste con esta situación de interrupción interina de la prescripción, tras la reforma operada con la Ley 7/2012 se introduce una suspensión de la interrupción para el responsable tributario y el nuevo artículo 68.7 de la LGT, también afectado por la reforma de 2012, dispone que:

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

Es decir, el precepto reformado, y vigente en la actualidad, extiende la interrupción suspensiva de la prescripción a la conclusión del concurso. Ahora bien, ello no autoriza a pensar en modo alguno que esa interrupción prescriptiva se extienda a un responsable solidario no declarado como tal por acto administrativo de derivación, de lo contrario se estaría extendiendo indebidamente una causa interruptiva de la acción recaudatoria a la mera autotutela declarativa que queda intacta frente a un eventual proceso concursal.

Referencias bibliográficas

Blázquez Lidoy, A. (2004). Obligados tributarios. En C. Palao Taboada (coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. Centro de Estudios Financieros.

Jiménez Compaired, I. (2011). Los administradores como responsables solidarios (art 42 LGT). En *La responsabilidad de*

los administradores de las sociedades de capital. La Ley.

Luque Cortella, A. (2014). Algunas dudas interpretativas en torno a la responsabilidad tributaria de quienes obstaculicen la ejecución sobre el patrimonio del deudor. *Crónica Tributaria boletín de actualidad*, 5, 39-44.