

EXPEDIENTE 592E/2023

En la ciudad de Pamplona a 18 de diciembre de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por AAA, con NIF XXX, en relación con expediente de derivación de responsabilidad tributaria de carácter solidario por deudas de don BBB.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por resolución del Director del Servicio de Recaudación de 25 de agosto de 2022 se dio inicio a expediente de derivación de responsabilidad frente a la ahora reclamante por presunta colaboración en la ocultación de bienes de don BBB, declarado a su vez responsable subsidiario de la mercantil CCC por diversos conceptos. Presentadas las oportunas alegaciones, estas fueron desestimadas, dictándose, el 21 de octubre de 2022, la correspondiente resolución declarativa de la responsabilidad solidaria.

SEGUNDO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 15/12/2022 interpone el interesado/a reclamación económico-administrativa en la que solicita la anulación de la resolución impugnada, alegando para ello las razones que estima procedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Solicita, en primer lugar, la reclamante la anulación de la declaración de responsabilidad solidaria realizada por entender prescrito el derecho de la Administración a realizarla.

En relación con esta cuestión, y, más en concreto, respecto del inicio del plazo de prescripción, el artículo 56.2 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria establece lo siguiente: *“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 el presente supuesto, habiendo sido la reclamante declarada responsable solidaria de las deudas exigidas a don BBB, declarado a su vez responsable subsidiario de la mercantil CCC, habrá de estarse, en principio, a la finalización del periodo de pago voluntario a él concedido (en este caso, el hecho tomado en consideración como presupuesto de la responsabilidad, la donación de diversos bienes inmuebles o participaciones en ellos, se produjo con anterioridad, por lo que no resultaría de aplicación aquí la previsión establecida en el párrafo segundo del apartado transcrito). Y, respecto de la misma, ha de verse que la resolución del director del Servicio de Recaudación de 19 de junio de 2017 por la que se daba inicio al correspondiente procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del citado don BBB y que contenía la oportuna propuesta de declaración de tal responsabilidad fue objeto de notificación edictal, mediante la publicación del oportuno anuncio en el Boletín Oficial de Navarra, en la que se le emplazaba a comparecer en el plazo de los quince días naturales contados a partir del siguiente al de la publicación, apercibiéndole de que, transcurrido dicho plazo sin comparecer, se le tendría por notificado del correspondiente acto desde el día siguiente al del vencimiento del mencionado plazo. Pues bien, en este caso, el interesado no compareció, razón por la que se le tuvo por notificado, a todos los efectos, el día 22 de septiembre de 2017. A partir de allí empezó a correr el plazo para la presentación de alegaciones a la propuesta de declaración de responsabilidad, quince días hábiles, plazo que finó el 16 de octubre de 2017. Y, al no haberse presentado alegaciones, se tuvo por dictada la correspondiente resolución de declaración de responsabilidad, iniciándose, a su vez, el plazo de un mes para realizar el pago, plazo iniciado, por tanto, el día 17 de octubre de 2017 y que concluyó el 16 de noviembre del mismo año. Es, por tanto, el día 17 de noviembre de 2017 el que hemos de tomar en consideración a los efectos de inicio del cómputo del plazo cuatrienal de prescripción.

Sentado lo anterior, y en cuanto a la posible concurrencia de actos interruptivos de la prescripción, el artículo 57.4 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en su primer párrafo, dispone que *“interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extenderá 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”*.

En relación con la interpretación que haya de darse a tal precepto, hemos de traer a colación, como ya ha hecho este Tribunal en anteriores ocasiones, la reciente jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias, tales como la sentencia 3819/2022, de 14 de octubre (recurso de casación 6321/2020), la 3309/2023, de 18 de julio (recurso de casación 999/2022), la 3311/2023, de 18 de julio (recurso de casación 6669/2021) y la 3679/2023, de 15 de septiembre (recurso de casación 2851/2021).

En esta última, de la que pasamos a transcribir un extracto, se expone la evolución doctrinal del Tribunal Supremo respecto al cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios.

Pues bien, en los puntos 6 y 7 del fundamento de derecho sexto de dicha sentencia el Tribunal Supremo expone la “jurisprudencia anterior” en los siguientes términos:

“6.- De entrada, la referida sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, en modo alguno excluye que la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal determina también la interrupción respecto del responsable solidario. Lejos de excluirla, la afirma.

Apunta con razón el abogado del Estado, que la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, rec. 3727/2014, contiene una doctrina distinta de la enunciada y asumida por el TSJ de Valencia, de manera que rectamente entendida, atribuye eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad tributaria a los actos que la interrumpen respecto de otro obligado tributario, en particular, respecto del deudor principal, en línea con una previa jurisprudencia, desplegada en el mismo sentido.

(...)

7.- En cualquier caso, la sentencia de 2015 no es una sentencia aislada toda vez que, en parecido sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2016, rec.1312/2015, ECLI:ES:TS:2016:2958, establece que “de acuerdo con los artículos 67.2 y 68.7 de la Ley 58/2003, la prescripción de un responsable solidario queda interrumpida por los actos que la interrumpen respecto del obligado principal.”

Encontramos otros ejemplos de la jurisprudencia anterior, que no consideran necesaria la comunicación a los responsables de los actos desarrollados por o frente al deudor principal, tal y como muestra, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014, rec. cas. 432/2012, ECLI:ES:TS:2014:2307

(...).”

Por otro lado, los puntos 8, 9 y 10 de dicho fundamento de derecho sexto explican las razones por las que debe aplicarse la nueva doctrina en los siguientes términos:

“8.- Como decimos, los postulados de aquella jurisprudencia anterior quedaron superados por nuestras sentencias 1308/2022, de 14 de octubre de 2022, rca, 6321/2020; y 1022/2023 de 18 de julio, rec. 6669/2021, estableciendo, la más reciente, esta doctrina:

“1.- El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, salvo en aquellos casos en que la interrupción -es de reiterar, conforme al propio auto, de la facultad para exigir el pago- se dirija a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del art. 66, a) y b) LGT).

2.- El art. 68.7, conectado con el apartado 1, a) y b) LGT debe interpretarse en el sentido de que hay una correlación, a tenor del precepto, entre la facultad para declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable -acciones distintas y sucesivas-, porque los hechos interruptivos, según la ley, son diferencias en uno y otro caso, de suerte que el carácter interruptivo de actuación

nes recaudatorias solo es apto y eficaz para la exigencia del cobro al responsable de una deuda ya derivada."

Tales soluciones se arbitran sobre la base de la siguiente argumentación:

"[...] Pese a que la responsabilidad de cualquier clase, entre ellas la del art. 42.2.a) LGT, aquí conernido, surge de la ley, que tipifica el hecho que ha de producirse para que surja la responsabilidad, sea solidaria o subsidiaria, la ley obliga también a que ésta sea formalmente declarada. Hasta tanto no se produzca esa declaración formal, no nace la responsabilidad, de modo que podría prescribir el derecho a establecerla si no se efectúa en el plazo legal.

(...)

7.- Hemos de leer con detención el texto del art. 68.7 (hoy 68.8) LGT:

"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 sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás".

Aunque la referencia a las obligaciones mancomunadas resulta insólita en este contexto, pues el art. 41 LGT solo se refiere a la responsabilidad solidaria o subsidiaria, la Administración interpreta el primer inciso, en un sentido maximalista, como demostrativo de que cualquier interrupción, por cualquier origen -o sea, lo fuera para declarar o para recaudar, que son funciones distintas y sucesivas-; que se proyectase sobre cualquier obligado, afectaría a todos ellos, indistintamente, con inclusión de los responsables (tanto para declarar la responsabilidad -en cuyo caso, aún no lo serían, en modo alguno- o para, ya declarada, exigir el pago de lo debido por tal título).

8.- Tal interpretación debe ser rechazada, toda vez que en ella se confunden y entremezclan los dos planos de ambas manifestaciones diferentes de la prescripción, las contenidas en el art. 66, a) y b) LGT, necesariamente condicionante del art. 68.1.a) y b) LGT, que obviamente se refiere a tal distinción, pues se trata de definir los actos interruptivos de cada facultad, no de la otra.

Pero es que, además, cuando el art. 68.7 LGT alude a la extensión de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo, en sentido extensivo y ampliatorio, a los que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge ésta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables.

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

9.- De no ser interpretado el precepto de este modo, perfectamente acomodado a la interpretación meramente gramatical -así como a la lógica, sistemática y teleológica - de las normas examinadas (art. 68,7, en relación con los aparatos 68.1 y 2, ambos a su vez derivados del art. 66.a) y b) LGT) la prescripción estaría en manos de la Administración jugar a placer con el plazo de prescripción, incluso con de su inactividad, pues bastaría con efectuar actos interruptivos del cobro de la deuda al deudor principal -o al responsable de primer grado-, para que la declaración de derivación al responsable quedara pospuesta sine die, a veces durante muchos años , lo que carece de sentido en una institución cuya finalidad es, precisamente, la de reforzar la garantía del pago de la deuda, en el ámbito irrenunciable de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), que se ve notablemente perturbada con tal exégesis, en tanto posterga indefinidamente una eventual declaración de responsabilidad, aun cuando ya se pudo establecer.

No tiene sentido dejar pasar el tiempo sin declarar la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT cuando se poseen inequívocamente datos concluyentes para declararla -en virtud de la llamada actio nata- y tratar al mismo tiempo de obtener beneficio de una posible interrupción basada en actos que no guardan relación con aquella -ya que no tienden a esclarecer la causa legal para declarar la responsabilidad, sino a percibir la deuda principal, actos desconectados de esta finalidad-. Así lo distinguen, ya lo dijimos, los apartados a) y b) del art. 68.1 LGT.

Además, tanto uno como otro precepto exigen el conocimiento formal del obligado tributario, lo que no se ha producido aquí por el doble motivo ya expuesto: la Sra. .. solo podía ser tenida por obligada tributaria a partir de su declaración como tal, no antes; y los supuestos actos interruptivos, de los que el AE da una información poco significativa acerca de su contenido y destinatario, se llevaron a cabo sin conocimiento de dicha interesada (arts. 4 y 8 Ley 39/2015).

[...]"

9- Recapitulando, en la comparativa de esta evolución jurisprudencial las diferencias saltan a la vista pues, frente al contenido de lo que hemos denominado jurisprudencia anterior, que entendía que no era preciso que hubiese sido declarada la responsabilidad para interrumpir la prescripción, nuestras recientes sentencias resaltan que, en tanto no se produzca la declaración formal no nace la responsabilidad, de modo que la proyección de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo a los que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge esta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables.

Esta evolución interpretativa también es patente con relación al requisito del conocimiento formal del obligado tributario.

10.-Ciertamente, nuestras sentencias 1308/2022, de 14 de octubre de 2022, rca, 6321/2020; y 1022/2023 de 18 de julio, rec. 6669/2021, abordaron supuestos de derivación de responsabilidad sobre la base del art. 42.2 LGT, a diferencia de lo que ocurre en el presente caso en el que la derivación de responsabilidad tributaria descansa en el art. 42.1.a) LGT, lo que no obsta a que apliquemos aquí las conclusiones que se derivan de aquellas sentencias en la medida que, ambos supuestos atañen a responsables solidarios y, en ambos casos, han de considerarse los arts. 67.2 LGT y 68 LGT.

Cabe reafirmar, por tanto, la imposibilidad de interrumpir un plazo de prescripción con relación a alguien que no ha sido declarado aun obligado tributario, condición que ostenta el declarado responsable (35.5 y 41 LGT), es decir, a partir del momento en el que se produce el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Frente a la jurisprudencia anterior, que asume con normalidad la circunstancia de que no tienen por qué conocerse quiénes son los responsables tributarios cuando se produjeron los actos de interrupción frente al deudor principal, entendemos que no cabe minimizar la garantía del procedimiento.

Aunque la sentencia de instancia alerta de que "la exigencia responsabilidad solidaria tributaria no precisa de un procedimiento recaudatorio previo tendente a la efectividad de la obligación tributaria principal ni se condiciona al fracaso de la actuación recaudatoria", esa premisa no excluye la necesidad de seguir el procedimiento establecido legalmente en el artículo 174 y ss. de la LGT para derivar la responsabilidad tributaria, resultando crucial al respecto el propio acuerdo de derivación que declara la responsabilidad correspondiente.

De todas formas -conviene subrayarlo-, estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria que, evidentemente, no requiere declaración de fallido y que, como sugiere la sentencia impugnada, dibuja un escenario en el que la Administración puede dirigirse -alternativamente- frente al deudor principal o frente a responsables solidarios, como el declarado responsable por la vía del artículo 42.1 a LGT."

Finalmente, el fundamento de derecho séptimo de dicha sentencia expone el contenido interpretativo de la sentencia en los siguientes términos:

"SÉPTIMO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. A los efectos de dicho cómputo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en período voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación.

Las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad.

A la vista de la anterior doctrina, tomando como referencia el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario de la liquidación del deudor principal (que, como hemos dicho, es el 7 de septiembre de 2009), se constata que desde esta última fecha había transcurrido ya el plazo de 4 años para exigir la obligación de pago a la responsable solidaria, por cuanto la comunicación a la misma de inicio del procedimiento de responsabilidad tributaria se produjo el 2 de mayo de 2016.

Por otra parte, siguiendo la doctrina expuesta, no resulta posible admitir ningún efecto interruptivo de las actuaciones realizadas frente al obligado principal .. SL, antes de que se hubiera declarado la responsabilidad tributaria del recurrente, lo que acaeció mediante resolución de 9 de junio de 2016.”

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución 6421/2021 de 13 de diciembre de 2022, tomando como base, e incluso transcribiendo literalmente la Sentencia 3819/2022, de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 14 de octubre, modifica su criterio anterior, tal y como expresamente reconoce, y afirma lo siguiente:

”TERCERO.- En primer lugar este Tribunal debe analizar la alegación del interesado referente a la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable.

(...)

En el presente caso, el hecho determinante de la exigencia de la responsabilidad se ha producido el 19/2/2009, y la notificación del acuerdo de inició al responsable tuvo lugar el 11/03/2021, entendiendo la Administración por los motivos señalados en su acuerdo y que hemos transcrito, que han existido diversos hitos recaudatorios en sede de la deudora principal, que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT de 2003, han tenido el efecto de interrumpir o suspender la prescripción del derecho a exigir el pago tanto en sede del deudor principal como en el responsable.

En este punto del debate, este Tribunal Central considera conveniente traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14/10/2022 en el recurso de casación 6321/2020, donde el Alto Tribunal señala en sus Fundamentos de Derecho (el subrayado es añadido):

”QUINTO.- Consideraciones jurídicas que ofrece el caso y que expresa este Tribunal Supremo para formar doctrina.

1.- Puede afirmarse, ya, que la sentencia de instancia interpreta de forma correcta y acertada el art. 67.2 LGT, en la versión aplicable al caso, acorde su exégesis con la que deriva de la doctrina de esta Sala que, aun no habiéndose pronunciado de manera directa y frontal sobre el precepto mencionado -de muy confusa redacción-orienta nuestros pasos en tal dirección, como lo muestra el criterio reiterado que contienen las sentencias mencionadas en la de instancia.

Los dos primeros párrafos del artículo citado, en la redacción aplicable al caso, la originaria de la LGT, dicen lo siguiente:

”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 período 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”.

2.- El citado precepto fue modificado por el artículo 1.5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, dejando así la redacción final (que no es aplicable al caso):

"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".

3.- La primera precisión que se impone aquí es que, en ambas versiones del precepto legal, se parte de un presupuesto conceptual bastante impreciso, pues: a) 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; b) sin embargo, 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; c) 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.

De no ser así la interpretación lógica del precepto, la ley habría prescindido por completo de esta singular modalidad prescriptiva, pues en ningún otro pasaje de la ley se prevé la prescripción de la facultad de declarar al responsable solidario su obligación de pago de las deudas tributarias junto al deudor principal. Esto es, rectamente entendido, el precepto se refiere al dies a quo del plazo de prescripción que establece el art. 66.a)-no el b)- de la LGT.

4.- Fijadas tales aclaraciones elementales, consideramos que el precepto establecido en la redacción primitiva del art. 67.2 LGT es claro y, por ende, no precisa de aclaraciones posteriores en ejercicio de la denominada interpretación auténtica que vayan o puedan ir más allá de la meramente gramatical, pues la dicción del artículo no ofrece dudas sobre lo que quiso decir, aun con los problemas de déficit de técnica normativa que hemos mencionado.

Es más, si así fuera, esto es, si la versión instaurada en 2012 tuviera una función meramente interpretativa o aclaratoria de lo que ya, conforme a esa idea sugerida por la Administración, estaba implícito o agazapado en el texto de la norma aclarada -situación que parece abonada por la exposición de motivos de la Ley 7/2012, pese a que la voluntad legislativa de aclarar no siempre fructifica en un resultado materialmente aclaratorio-, 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 destinatario, lo que resulta 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, con directa infracción del art. 9.3 de nuestra Constitución, que garantiza la "...irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales".

Establecidas tales precisiones imprescindibles, procede interpretar el art. 67.2 LGT en su versión originaria, desplazada por la vigente, inaplicable al caso debatido.

5.- La conjunción adversativa "no obstante" con que se inicia el segundo párrafo, con toda claridad, crea una salvedad sobre la regulación del primer párrafo, pero solo en lo relativo a la naturaleza de la responsabilidad solidaria que constituye su contenido. Este primer párrafo consagra una regla general y el segundo párrafo, una excepción. Reproduzcamos, una vez más, la norma que hemos de interpretar:

"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 período 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".

Si prescindimos del contenido sedicentemente aclaratorio suministrado por la Ley antifraude de 2012, el precepto que debe ser objeto de análisis regula una situación jurídica con absoluta claridad y nitidez -no necesitada, pues, de complemento alguno proveniente de una norma de igual rango que le dote de sentido, supliendo una supuesta carencia originaria- y en esa regulación inicial, el hecho temporal a que se refiere la versión corregida, en favor de la Administración, por la Ley 7/2012 no ocupa lugar alguno. Entonces, la diferencia entre los dos párrafos, separados por la adversativa no obstante, radica, no ya en el elemento temporal -que, por lo demás, introduce graves problemas dogmáticos, no ya cronológicos, sino de ejercicio de la potestad, pues da por supuesto, sin límites aparentes, que cabe indistintamente declarar la responsabilidad tributaria antes o después del establecimiento, mediante liquidación, de la deuda principal que ha de derivarse-la diferencia, decimos, no estriba sino en la índole de la responsabilidad a que se refiere el precepto.

6.- *El apartado segundo es, pues, exclusivamente aplicable a los casos de responsabilidad solidaria del art.42.2 LGT, no así a los demás supuestos de responsabilidad. 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.*

7.- *Traducido todo ello al caso que aquí se enjuicia, en que se analizó en el seno del proceso de que dimana esta casación una responsabilidad del art. 42.2.a) LGT, por la que se imputó a los recurrentes en esta sede, recurrentes en la instancia, el "ser causantes o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria", es esta modalidad de la responsabilidad, por cooperación o causación dolosa de actos de ocultamiento patrimonial, la que justifica la aplicación del párrafo segundo.*

8.- *Quiere ello decir -y no es la primera vez que lo decimos, para ello léase la sentencia de instancia y la cita extractada en ella de varias sentencias de esta Sala- que el hecho habilitante de esta particular responsabilidad solidaria no sobreviene por razón del modo en que se incumplió la obligación tributaria del deudor principal -como es el caso de la responsabilidad del art. 42.1 LGT y, también, de la responsabilidad subsidiaria-, sino de un hecho distinto y posterior a él, que cursa en el ámbito del entorpecimiento de la acción de la Administración para hacerse con el pago de dicha deuda principal. No en vano, la fórmula introductoria del art. 42.2 LGT se pronuncia así: "2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, 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".*

9.- *Como hemos dicho repetidamente, la índole de esta categoría englobada en las variedades del art. 42.2 LGT es distinta de la determinante de las demás clases de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, que anudan la obligación, a título de responsabilidad, a la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal.*

Siendo unas y otras, pues, de diferente naturaleza -como lo prueba, de modo inexorable, la existencia del límite o alcance máximo de la responsabilidad económica, ceñida al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar-, 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.

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.

10.- *Por lo que respecta a la mención que suscita el recurso de casación al art. 68.8 LGT -en realidad, la referencia debió hacerse al apartado 7º del mismo artículo, que es el original y, por ende, el aquí en teoría aplicable racione temporis-, nuestra jurisprudencia, plasmada en la sentencia, ya reproducida en lo ne-*

cesario de 19 de noviembre de 2015 (recurso de casación nº 3727/2014) que invoca la propia Administración en su escrito de contestación, excluye expresamente dicha posibilidad, en los siguientes términos:

"[...] si todas las actuaciones frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido pues no se lograría entender qué efectos tendría fijar un día a quo para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél. La extensión al responsable sólo puede operar una vez que ya ha sido declarado formalmente responsable, pues hasta dicho instante no es responsable, y no puede, por tanto, pagar la deuda. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago".

En otras palabras, puesto que la declaración de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 68.7 LGT, en su versión inicial, tuvo lugar con posterioridad a los pretendidos actos interruptivos referidos al obligado tributario que la Administración pretende hacer valer, no cabe que puedan ser válidamente esgrimidos para prolongar la prescripción más allá de donde lo hace el art. 67.2 LGT. Aparentemente, tal como es entendida la norma por la Administración, el art. 68.8 actual haría innecesaria la norma específica del art. 67.2 LGT, teniendo en cuenta, además, que ésta no regula la interrupción de la prescripción, sino el día a quo de inicio del cómputo del plazo de la prescripción extintiva, que es algo sustancialmente distinto.

Aun así, 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 día a quo del cómputo de los cuatro años.

Todo ello viene lastrado por una deficiente técnica normativa, de que la Administración, como promotora de la iniciativa legislativa, no puede obtener ventaja alguna, la de que el art. 68 LGT, tras singularizar, en los apartados 1 a 4, la prescripción sobre cada una de las modalidades de derechos o acciones que prescriben, regula una especie de reglas comunes. En cuanto a esta extraña disposición, el art. 68.8 LGT, parece solo referida, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, que no sería aludido como tal en caso de que estuviéramos ante la interrupción del plazo para declarar la responsabilidad, por lo que, 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.

11.- Finalmente, 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 éste 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.

SEXO.- Jurisprudencia que se establece sobre la interpretación del artículo 67.2 LGT en su redacción originaria, aplicable al asunto.

Seleccionada la norma aplicable al caso, la indicada en la rúbrica de este fundamento, y advertido que la más tarde establecida, en la Ley 7/2012, no posee alcance solo aclaratorio ni interpretativo del contenido de aquélla a la que viene a sustituir, sino que es sustancialmente correctora de su regulación y, en todo caso, agravatoria o desfavorable para el interesado -por lo que, fuera interpretativa o aclaratoria o rebasase ese carácter, no puede operar como fórmula para inferir el sentido y finalidad de una norma anterior, aplicable al caso, más favorable; y clara y precisa en su regulación, por prohibirlo el art. 9.3 CE-, la doctrina que se establece al caso es la que a continuación sigue:

El día 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 incursos 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 aquélla 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 ésta, 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.”

De acuerdo con la Jurisprudencia que se establece en la anterior Sentencia, el inicio del cómputo del plazo para declarar la responsabilidad empieza a correr desde que los hechos generadores de la responsabilidad tuvieron lugar. Puesto que tales hechos acontecieron el 19/2/2009, cuando la Administración notificó al responsable el inicio del procedimiento de derivación el 11/03/2021, había prescrito el derecho a exigir el pago al responsable, sin que pueda entenderse - por así interpretarlo el Alto Tribunal - que las actuaciones recaudatorias que tienen el efecto de interrumpir la prescripción del derecho a exigir el pago al deudor principal, la interrompan para declarar la responsabilidad solidaria del recurrente.”

Pues bien, aplicando dicho criterio al presente caso, ha de verse que todos los actos interruptivos a los que hace referencia la resolución del director del Servicio de Recaudación de 21 de octubre de 2022, fueron dirigidos y notificados a don BBB y, consecuentemente, no tendrían eficacia interruptiva de la prescripción en relación con la ahora reclamante, que no fue declarada responsable, y, por tanto, “obligada tributaria” hasta la notificación de este último acto.

Siendo esto así, desde el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para la declaración de la responsabilidad solidaria de doña AAA, momento que, como hemos señalado anteriormente, ha de fijarse en el 17 de noviembre de 2017, hasta el de la notificación de la resolución de 25 de agosto de 2022 de inicio del procedimiento declarativo de la responsabilidad, el 20 de septiembre de 2022, habría transcurrido en exceso el plazo de cuatro años sin que conste la existencia de actos interruptivos. Y, consecuentemente, habría prescrito el derecho de la Administración a declarar la responsabilidad de la ahora reclamante, por lo que procederá anular la resolución del Director del Servicio de Recaudación de 21 de octubre de 2022 declarativa de tal responsabilidad.