



Criterio 1 de 2 de la resolución: **00/09744/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/09/2024**

**Asunto:**

Prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada. No interrupción por recursos o reclamaciones interpuestos contra el acuerdo de declaración de responsabilidad y su resolución.

**Criterio:**

La interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad así como la resolución dictada en dicho recurso o reclamación interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 de la LGT, pero no el plazo de prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada, plazo éste último que se inicia con el vencimiento del período voluntario de pago de la deuda ya derivada y que se interrumpe por las actuaciones a que se refiere el artículo 68.2 de la LGT.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

68.1

68.2

**Conceptos:**

Derivación de responsabilidad

Impugnación

Interrupción

Pago

Prescripción

Reclamaciones económico-administrativas

Resolución

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 18 de septiembre de 2024

RECURSO: 00-09744-2022

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 3 de junio de 2022, recaída en la reclamación nº 17/00605/2019, interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra diligencia de embargo de cuentas bancarias.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 2 de abril de 2014 se notificó a Don F un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario de la deuda de la entidad mercantil M, S.A. por el concepto "2008/1T - IMPUESTO SOCIEDADES A CUENTA" en aplicación del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, con un alcance de 10.469,75 euros. El inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se había notificado a Don F el 16 de diciembre de 2013.

La notificación de la citada deuda a la entidad M, SA había tenido lugar el 18/03/2009 como resultado de un procedimiento de comprobación limitada.

La declaración de fallido del deudor principal, M, SA, se había dictado el 14 de julio de 2010.

El 5 de mayo de 2014 el interesado interpuso frente a dicho acuerdo de declaración de responsabilidad la reclamación nº 08/09384/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que, mediante resolución de 14 de octubre de 2014, la inadmitió por extemporánea. Consta notificada la resolución al obligado tributario el 2 de marzo de 2015.

2.- El 27 de junio de 2014 se notificó al interesado providencia de apremio sobre la deuda derivada en la que se indicaba lo siguiente:

#### "ACUERDO

El día 02-04-2014 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 20-05-2014 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

- Dictar la providencia de apremio.

- Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

#### IMPORTE DE LA DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente: 10.469,75

Recargo de apremio ordinario (20%): 2.093,95

Ingreso a cuenta: 0,00

#### Importe Total: 12.563,70 euros

- No obstante, resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10%, en vez del 20%, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (11.516,73 euros), en los plazos de pago que se indican.

- Si con anterioridad a la notificación de la presente providencia de apremio hubiese ingresado la totalidad del principal pendiente será exigible el recargo ejecutivo del 5% (523,49 euros), que deberá ser ingresado en los plazos que se señalan.

- Si Vd. hubiese ingresado el importe del principal pendiente y del recargo ejecutivo antes de la notificación de la presente providencia de apremio, su deuda habrá quedado extinguida".

3.- Obra al expediente diligencia de embargo de cuentas bancarias recogida por la entidad bancaria Z, S.A. en fecha 26 de agosto de 2014. Posteriormente, dicha entidad comunicó al órgano de recaudación que el importe trabado ascendía únicamente a la cantidad de 720,59 euros. La diligencia de embargo se notificó a Don F el 17 de septiembre de 2014.

4.- Obra al expediente diligencia de embargo de cuentas bancarias recogida por la entidad bancaria X, S.A. en fecha 28 de noviembre de 2018. Posteriormente, dicha entidad comunicó al órgano de recaudación que el importe trabado ascendía únicamente a la cantidad de 9.635,87 euros. La diligencia de embargo se notificó a Don F el 4 de diciembre de 2018.

5.- Frente a la diligencia de embargo indicada en el punto 4 anterior interpuso Don F recurso de reposición el 11 de diciembre de 2018 alegando, en lo que interesa para la resolución del presente recurso, la prescripción de la acción administrativa para exigir el pago. El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 8 de marzo de 2019.

**SEGUNDO:** Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición mencionada en el punto 5 del antecedente de hecho anterior interpuso Don F la reclamación nº 17/00605/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) el día 28 de marzo de 2019, reiterando la alegación de prescripción formulada en el recurso de reposición.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 3 de junio de 2022 en los términos siguientes (la negrita es añadida):

<<CUARTO.- En el caso que nos ocupa la discrepancia que ocupa esta reclamación se centra en la prescripción del derecho a exigir el pago y la extinción de la deuda, motivos de oposición a la diligencia de embargo que tienen acomodo dentro del supuesto recogido en la letra a) de las causas tasadas mencionadas en el artículo 170.3 de la LGT, y que se expusieron en el fundamento previo.

(.....).

QUINTO.- En relación con la prescripción alegada, debemos señalar lo que recoge la LGT al respecto:

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

(...)

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.(...)

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

(...)

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

(...)

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, 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.

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.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

(...)

2. 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.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

(...)

8. 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".

**Aplicando lo anterior al caso que nos ocupa, el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria fue notificado al interesado en fecha 2 de abril de 2014. Asimismo constan en el expediente otros hitos que interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago, como la notificación de la providencia de apremio (.....) el 27 de junio de 2014 y la notificación de la diligencia de embargo (.....) el 17 de septiembre de 2014. Finalmente, y acorde a lo señalado en el artículo 66.8 de la LGT, el pago realizado por el otro deudor subsidiario de la deuda se realiza previamente, en fecha 8 de septiembre de 2014.**

**Es por ello, que la diligencia de embargo ahora recurrida, notificada al interesado en fecha 4 de diciembre de 2018, y tal como se señala en el artículo 66.b) de la LGT, se realiza habiéndose producido la alegada prescripción, y procediendo la estimación de la reclamación que nos ocupa, sin que quepa el análisis del resto de cuestiones alegadas>>.**

**TERCERO:** Entendiendo que la resolución del TEAR había incurrido en los supuestos recogidos en los apartados 1 b) y 1 c) del artículo 241 bis de la LGT, el Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el recurso de anulación nº 17/00605/2019/50 mediante escrito presentado el día 28 de junio de 2022, en el que se alegó lo siguiente:

"SEGUNDO.- Ese Tribunal Regional entiende que se ha producido la prescripción de la deuda porque entre la notificación de la diligencia de embargo (.....) el 17 de septiembre de 2014 y la notificación de la diligencia de embargo de cuentas bancarias (.....) el día 4 de diciembre de 2018, ha transcurrido el plazo de cuatro años.

En lo que se refiere al apartado 1 c) del artículo 241 bis de la LGT, ese Tribunal Regional no ha tenido en cuenta lo que en su propia resolución se señala, en su antecedente de hecho primero: que la resolución que inadmite la reclamación 8-9384-14, interpuesta por el interesado contra el acuerdo que le declaraba responsable subsidiario, le fue notificada el día 2 de marzo de 2015. Por lo tanto, desde esta fecha al 4 de diciembre de 2018 no ha transcurrido el plazo de prescripción.

Como ese Tribunal recoge en el fundamento de derecho quinto de su resolución, el art. 68.2 b) de la LGT dispone que el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago se interrumpe 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..... y una de esas actuaciones es la de la resolución de inadmisión de la reclamación, como se establece en el artículo 239.3 de la LGT: La resolución (económico-administrativa) podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad.

Respecto del apartado 1 b) del artículo 241 bis, en el expediente remitido en su día con ocasión de la interposición de la reclamación 17-605-19 por parte de Don F, consta la captura de pantalla de la aplicación Consulta Reclamaciones ante los T.E.A. con la indicación de la fecha de notificación de la resolución de la reclamación 8-9384-14 el día 2 de marzo de 2015 porque, lógicamente, el acuse de recibo está en poder de ese Tribunal Regional, autor del acto y notificador del mismo. Desde el 2 de marzo de 2015 al 4 de diciembre de 2018 no ha transcurrido el plazo de prescripción".

El TEAR dictó resolución el 15 de julio de 2022 por la que desestimó el recurso de anulación en los términos siguientes:

<<TERCERO.- Entrando en el fondo del asunto, este Tribunal considera que no concurre ninguno de los supuestos relacionados en el artículo 241 bis de la LGT antes transcrito, en particular la aducida incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

Sobre esta última causa, se debe decir, que el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 11/06/2019, (00/6504/2015/50) declaró la siguiente doctrina:

"Según la resolución del TEAC de 13-09-2012, RG 00-3118-2009-51, que se reitera en la resolución de 17-03-2015, RG 00-06685-2012-50, en relación con el motivo de incongruencia completa y manifiesta del recurso de anulación regulado en el artículo 239.6.c) de la LGT en su redacción original, que se entiende igualmente aplicable al artículo 241 bis.1.c) de la Ley General Tributaria en la redacción de la Ley 34/2015, "se impone una interpretación restrictiva, en aplicación del criterio de este Tribunal, que debe manifestarse en el sentido de su no apreciación salvo que se diera el caso de una completa falta de adecuación entre lo planteado en la reclamación y lo resuelto (absoluta desconexión entre lo pedido y lo concedido), que además ha de ser manifiesta, es decir,

susceptible de ser apreciada de manera inmediata y sin necesidad de razonamiento jurídico alguno; es decir, **la incongruencia completa y manifiesta exige una inatención de las pretensiones formuladas que determine que los razonamientos de la resolución desoigan en forma flagrante y palmaria las pretensiones aducidas por el interesado**".

Por tanto es requisito esencial, aquí no cumplido, "para comprobar la concurrencia del requisito de congruencia, la comparación de la decisión judicial con las pretensiones y con las alegaciones, aunque éstas deben entenderse como motivos del recurso y no como argumentos jurídicos" (STS 14.3.2017, casación ° 572/2016, FD° 2°).

En el presente caso, existe una discrepancia jurídica respecto a las fechas de interrupción de la prescripción, lo que no constituye un supuesto de "completa y manifiesta" incongruencia susceptible de recurso de anulación. Sostener una concepción extensiva y amplia del término "incongruencia completa y manifiesta" como parece pretenderse por el recurrente supondría su aplicabilidad a cualquier resolución cuyos criterios de apreciación fáctica o de interpretación y aplicación normativa no se compartiese, finalidad que no es la pretendida por la figura contenida en el referido art. 241.bis) LGT, todo lo cual conduce a la desestimación del recurso>>.

**CUARTO:** Frente a la resolución del TEAR de 3 de junio de 2022 interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, conocida ya la resolución desestimatoria del recurso de anulación, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- El motivo del presente recurso extraordinario es combatir el criterio del TEAR consistente en que las impugnaciones extemporáneas de los actos administrativos, así como las resoluciones que recaigan sobre ellas, no interrumpen la prescripción del derecho al cobro de la Administración tributaria.

2.- El TEAR parece equiparar las reclamaciones y recursos extemporáneos con los actos nulos de pleno derecho, que carecen de todas clase de efectos, incluido el de interrupción de la prescripción.

Resulta claro que mientras que los actos nulos de pleno derecho tienen efectos ex tunc, es decir son inválidos desde su inicio, los actos anulables tienen efectos ex nunc, es decir nacen válidos, con los efectos correspondientes -como es la interrupción de la prescripción, a diferencia de los actos nulos-, y posteriormente devienen inválidos.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado reiteradas veces el **Tribunal Supremo** en sus sentencias, por todas, la de fecha **11 de febrero de 2010, relativa al recurso de casación nº 1707-2003**, en la que se recopila jurisprudencia que establece que los actos con vicio de anulabilidad interrumpen la prescripción, a diferencia de los nulos de pleno derecho. También ese **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)** se ha pronunciado sobre esto en sus resoluciones; por ejemplo, en las de fecha **21 de febrero de 2012, RG 1206-10; y de 31 de mayo de 2017, RG 1519-15**.

En el caso de reclamaciones y recursos extemporáneos interpuestos por la Administración tributaria, se trata de actos anulables, no nulos de pleno derecho, porque no pueden incluirse en ninguno de los casos de la lista cerrada de los mismos contenida en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Este Departamento de Recaudación entiende que las reclamaciones y recursos extemporáneos de los obligados tributarios son equiparables a los interpuestos por la Administración, de manera que han de tener, a efectos de la prescripción, el tratamiento de los actos anulables regulados en el artículo 48 de la citada Ley 39/2015.

3.- Interesa destacar la **resolución TEAC de 11 de diciembre de 2012, RG 4955-10**, que sostiene que la prescripción extintiva consiste en la extinción del derecho o acción como consecuencia de su no ejercicio por parte de su titular -concurra o no la voluntad de este en orden a la extinción- durante el tiempo normativamente establecido. De esta manera, si la causa de la prescripción es el silencio de la relación jurídica, es claro que la ruptura de ese silencio impedirá la prescripción. De cara a la acción de cobro, lo relevante es que se constate la voluntad del acreedor de exigir el pago de la deuda, no exigiéndose que tal acción sea plenamente válida y eficaz sino su conocimiento formal. En esta dirección, la jurisprudencia enseña que la prescripción "se basa en la presunción de abandono de un derecho por su titular" (sentencia del Tribunal Supremo 12 de junio de 1990), presunción que debe interrumpirse siempre que exista una voluntad inequívoca contraria a dicho abandono, aunque el acto en que se refleja no sea el más adecuado jurídicamente. No puede entenderse producido el abandono cuando exista una realidad de actividad administrativa reveladora de la voluntad de la Administración tributaria de exigir el pago y evitar la extinción de la obligación tributaria. (la negrita es añadida):

*"[...] En efecto, la prescripción extintiva consiste en la extinción de un derecho o acción como consecuencia de la falta de su ejercicio por parte de su titular concurra o no la voluntad de éste en orden a la extinción- durante el tiempo normativamente establecido.*

*Si la causa de la prescripción es el silencio de la relación jurídica, es claro que la ruptura de este silencio impedirá que la prescripción se produzca. Por interrupción de la prescripción conocemos, pues, las causas que determinan un impedimento de la prescripción e imponen que el tiempo tenga que volver a contarse de nuevo por entero. A tales fines debemos descender ahora al artículo 66 de la LGT de 1963 que establece las causas de interrupción de la prescripción, donde se puede observar que lo realmente relevante es que se rompa lo que antes llamábamos silencio de la relación jurídica y se constate la voluntad del acreedor de exigir el pago de la deuda o la del deudor de reconocerla, aunque sea para oponerse a la misma. A tal conclusión se llega desde una interpretación literal del artículo 66 mencionado. Así, su apartado 1 a) otorga eficacia interruptiva de la prescripción a "cualquier" acción administrativa conducente a la satisfacción del impuesto, siempre y cuando se realice con el conocimiento formal del sujeto pasivo. **No se exige que tal acción deba ser plenamente válida y eficaz, sino su conocimiento formal.** Incluso el empleo del término acción se extiende más allá de los actos administrativos en sentido estricto para alcanzar a cualquier otra conducta de la Administración Tributaria. El apartado 1 b), por su parte, dispone que interrumpe la prescripción "la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase", por lo que interrumpe la prescripción cualquier actuación del interesado que se oponga a la deuda o a su procedimiento recaudatorio, ya que significan un acto de reconocimiento de su existencia. Por tanto, el espíritu y la finalidad a la que tiende la prescripción tributaria es la de evitar la extinción de una obligación tributaria cuando existe una actividad de las partes dirigida a su exigencia o a su reconocimiento. En esta dirección la jurisprudencia nos enseña que la prescripción "se basa en la presunción de abandono de un derecho por su titular" (STS 12 de junio de 1990), presunción que debe interrumpirse siempre que exista una voluntad inequívoca contraria a dicho abandono, aunque el acto en que se refleja no sea el más adecuado jurídicamente. No puede entenderse producido el abandono siempre que exista una realidad de actividad administrativa reveladora de la voluntad de la Administración tributaria de exigir el pago y evitar la extinción de la obligación tributaria. [...].*

*La tesis de que los actos anulados interrumpen -como regla general- la prescripción ha sido sustentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central que en su Resolución de 6 marzo de 1996 que señala que "la nulidad de una liquidación tributaria no implica la desaparición de su efecto interruptivo". En el mismo sentido se manifiestan las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1999 (AR9274) y de 19 de abril de 2006, en interés de ley y que recoge la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010".*

Esta resolución fue confirmada por la **sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2013, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 76/2013**. Esta sentencia sostiene que lo determinante para la interrupción es que exista una inequívoca voluntad contraria al abandono del derecho, aunque lo actuado no sea lo más adecuado jurídicamente y añade que "los actos recaudatorios anulados interrumpen la prescripción. Tan sólo no la interrumpen los casos de declaraciones de nulidad de pleno derecho."

Así pues, puede concluirse que los actos administrativos defectuosos, pero sin incurrir en nulidad de pleno derecho, interrumpen la prescripción aunque finalmente sean anulados y que lo determinante respecto de la prescripción es la manifestación de la voluntad de cobro o de oponerse a él, dependiendo de quién sea el autor del acto anulado. Por lo tanto, puede decirse que las reclamaciones y recursos extemporáneos sí interrumpen la prescripción.

4.- Cabe también citar la sentencia 884/2016 de la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 14 de marzo de 2016, recurso 147/2015, que dice (la negrita es añadida):

*"En el caso que nos ocupa, nos hallamos que don Calixto responsable subsidiario y de cuyas deudas tributaras se ha declarado responsable solidaria la hoy actora, es declarado responsable subsidiario por resolución de fecha 2 de diciembre de 2008, contra la que interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid que el 23 noviembre 2010 desestimó la misma (recl. NUM001) y se notificó al recurrente el 21 diciembre 2010, practicándose la notificación en el domicilio reseñado ante el TEAR de Madrid. **Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada ante el TEAC (RG. 1947/2011) y en fecha 8 julio 2011 se dictó resolución de inadmisibilidad por extemporánea. Contra esa resolución se interpuso recurso contencioso administrativo, que fue admitido por Decreto de fecha 3 de noviembre de 2011, y se dictó sentencia en fecha 17 de junio de 2013.***

*Por tanto y **entendiendo que don Calixto interrumpió con los actos indicados los plazos de prescripción del derecho de la Hacienda Tributaria para exigir el pago del importe de las deudas tributarias, debe desestimarse esta alegación**".*

Con esta sentencia queda claro que la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase tienen efectos interruptivos de la prescripción y ello con independencia del tipo de recurso o reclamación y del resultado de éste, e **interesa destacar que la Sala no considera ni siquiera necesario justificar el efecto interruptivo del recurso extemporáneo, limitándose a señalar el hecho, prueba de que ésta es una cuestión pacífica.**

5.- Por si hubiera alguna controversia y para zanjarla, puede citarse al **Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso**, que sostuvo que el mero defecto de anulabilidad en una declaración de responsabilidad no empece el efecto interruptivo de la prescripción de los actos posteriores al acto anulable.

Se trata de la **sentencia de 11 de febrero de 2010, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 1707/2003**, en la que se declaró responsabilidad ex artículo 72 LGT 1963, teniéndola por solidaria y sin haber dado el fallido, en un momento en el que la jurisprudencia ya había dicho que tal responsabilidad era subsidiaria. La Audiencia Nacional estimó el recurso interpuesto en este sentido, anulando la responsabilidad declarada, que acarrea la de todos los actos posteriores a la misma, apreciando por ello la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad. Es decir, la AN negó efectos interruptivos tanto al acto de derivación de responsabilidad anulado, como a la posterior interposición de recursos y reclamaciones contra el mismo. El Tribunal Supremo discrepa y da otra solución con cita a sus precedentes jurisprudenciales. Comienza indicando que **el error en la calificación de la responsabilidad (tenerla por solidaria cuando era subsidiaria) es un acto meramente anulable**, dado que no constituye un defecto que ocasione la nulidad del acto por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, teniendo en cuenta, además, que el responsable ha tenido conocimiento en todo momento del procedimiento y ha podido, como así ha sucedido, impugnar el acto de derivación de responsabilidad y actuaciones subsiguientes. Dicho esto, afirma el Tribunal Supremo que determinada la anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad y la obligación de dictar un nuevo acto dentro del plazo de prescripción, es doctrina reiterada de su Sala de lo Contencioso **la eficacia interruptiva de los actos realizados con posterioridad al acto declarado anulable**. Por lo tanto, declarada la anulabilidad del acto de derivación de responsabilidad, y en aplicación de la citada doctrina, cabe entender que los actos posteriores a la declaración de derivación de responsabilidad sí interrumpieron la prescripción.

Esta sentencia ha sido citada y empleada por la reciente **RTEAC de 16 de marzo de 2021, RG 1685-2018**, que en un supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 g) y h) LGT, no ha dudado en afirmar que los posteriores al acto meramente anulable sí tendrán virtualidad interruptiva de la prescripción.

Efectivamente, citando esta sentencia, el TEAC dice:

*"(...) existe jurisprudencia reiterada de que un vicio de forma no constituye un defecto que ocasione la nulidad radical del acto por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, teniendo en cuenta, además, que la responsable ha tenido conocimiento en todo momento del procedimiento y ha podido, como así ha sucedido, impugnar el acto de derivación de responsabilidad y actuaciones subsiguientes. Y por otra parte, la anulación de un acto administrativo por este motivo, no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos."*

Por otra parte, la **sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 2016, recurso 3404/2015**, señala que "el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68. 1 b) no puede interpretarse en términos absolutamente literales". Esta sentencia se refiere a un supuesto especial que interesa recoger también en este recurso, para indicar que no es el caso del mismo.

La sentencia no se está refiriendo al caso concreto de recursos o reclamaciones extemporáneos, sino que alude a los recursos del contribuyente en los que se alega la caducidad de un procedimiento iniciado de oficio, que son los que el Tribunal Supremo considera que no tienen valor interruptivo:

*"Se impone, por tanto, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el artículo 68. 1 b) de la Ley General Tributaria, por lo que el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68. 1 b) no puede interpretarse en términos absolutamente literales, como viene reconociendo esta Sala a las reclamaciones o recursos instados contra actos nulos de pleno derecho, debiendo admitirse también la excepción respecto a los recursos que permiten obtener la declaración de caducidad, aunque se siga manteniendo la doctrina mayoritaria de la interrupción de la prescripción en relación a los actos anulables.*

*Además resulta en contra de la finalidad del art. 104.5 interpretar literalmente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados se refieran exclusivamente a los actos verificados entre el acuerdo de iniciación y la liquidación y no a los procedimientos*

de revisión, por lo que carecería de justificación razonable que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí lo haga el acto del obligado tributario que reacciona para lograr ese efecto".

6.- Por último, considerar que la interposición de recursos o reclamaciones extemporáneos o fuera de plazo tiene efectos interruptivos del cómputo del plazo de prescripción es coherente con el criterio vinculante de ese TEAC, que establece, en relación a la suspensión automática de las sanciones contemplada en el artículo 212 de la LGT, que **no se pueden realizar actuaciones ejecutivas, aunque la reclamación económico-administrativa sea extemporánea**.

En este sentido, la resolución de 29 de mayo de 2014, RG 734-14, reitera el criterio mantenido en las resoluciones de recursos de alzada para unificación de criterio RG 4449-00 y RG 4887-2002, de 27 de septiembre de 2001 y 26 de febrero de 2004 (la negrita es añadida):

*"Se produce la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias sin necesidad de aportar garantía, una vez interpuesto contra ellas recurso o reclamación, aunque lo haya sido extemporáneamente, de acuerdo con el artículo 212.3 de la LGT, pues la firmeza de la resolución sancionadora no se producirá en tanto no se agote la vía administrativa. En consecuencia, no pueden los órganos de recaudación, so pretexto de ser extemporánea una impugnación, proceder al apremio de las sanciones impugnadas".*

7.- Por último, es preciso subrayar que se trata de prescripción de la acción de cobro, pues el supuesto es una declaración de responsabilidad, su impugnación por el declarado responsable y la resolución dictada por el TEAR declarando su inadmisión por extemporánea.

Ya no se pone en duda que todo lo relacionado con las declaraciones de responsabilidad es cobro, acción de cobro o cobranza, pero para apuntalarlo valgan las reflexiones de las más recientes resoluciones de ese TEAC conocidas a fecha de redacción del presente.

Así, en las **resoluciones TEAC de 18 de julio de 2022, RG 6254-2021, RG 6275-2020**, se afirma la naturaleza jurídica no sancionadora de las responsabilidades tributarias contenidas en la LGT; se trata de actos de recaudación, en garantía del cobro de lo debido, incluso en los casos en los que la responsabilidad se extiende a las sanciones impuestas al obligado principal.

Efectivamente, en este caso se declaró una responsabilidad ex artículo 258.1 LGT; y la parte actora alegó prejudicialidad penal del artículo 180 LGT. El TEAC, reconociendo la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 3780/2017, y en espera de la sentencia que recaiga en relación a la naturaleza sancionadora o no de la responsabilidad ex artículo 42.1 a) LGT -ATS de 2 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso sección 1ª, recurso de casación 109/2021, en su FJ 5º para todos los supuesto de responsabilidad recogidos en la LGT -con la mentada salvedad temporal del artículo 42.1 a) LGT- **afirma con rotundidad que son actos de recaudación, de garantía del cobro del crédito tributario, sin atisbo de naturaleza sancionadora, ni siquiera en los casos en que se extienda la responsabilidad a las sanciones impuestas al obligado tributario principal:**

*"(...) Fuera de dicho precepto, este Tribunal Central tiene dicho, en resoluciones como la dictada en 18 de julio de 2019 en recurso de alzada nº 00-01488-2017, que no son aplicables al procedimiento de recaudación en que se inserta la declaración de responsabilidad las prevenciones contenidas en los artículos 150.4 y 180.1 de la Ley General Tributaria, de manera que la preferencia del orden penal fruto de las actuaciones que ante dicha jurisdicción pudieran seguirse no ha de determinar la paralización de las actuaciones de recaudación relativas a una deuda autoliquidada anteriormente por el obligado tributario, siguiendo el procedimiento de recaudación sus propias vicisitudes conforme a lo dispuesto en el artículo 161 de la misma Ley, sin que proceda considerar que esté calificada jurisprudencialmente (ni, desde luego administrativamente) como manifestación de la potestad sancionadora de la Administración la responsabilidad solidaria establecida en el art. 258 de la Ley General Tributaria, que como el resto de los supuestos de responsabilidad tributaria es un instrumento de garantía del cobro del crédito tributario introducido en la Ley como reacción frente a determinadas estrategias de fraude sin que, como se aclara en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, pueda predicarse la naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad establecidos en la Ley General Tributaria ni siquiera en aquellos casos en que se extienda la responsabilidad a las sanciones impuestas al obligado tributario principal. (...)"*.

En idéntico sentido cabe citar las resoluciones las resoluciones TEAC de 18 de julio de 2022, RG 2625-2020, RG 2655-2020, RG 2658-2020, RG 2659-2020, RG 2660-2020, RG 2661-2020, RG 2662-2020, RG 2664-2020, RG 2665-2020, RG 2947-2020, RG 2954-2020, RG 2961-2020, RG 3072-2020, RG 3087-2020 y RG 3088-2020, que en relación a una responsabilidad por velo, en su FJ 5º y para todos los supuesto de responsabilidad recogidos en la LGT afirma con rotundidad, que **son actos de recaudación, de garantía del cobro del crédito tributario, sin atisbo de naturaleza sancionadora, ni siquiera en los casos en que se extienda la responsabilidad a las sanciones impuestas al obligado tributario principal:**

*"(...) ni la responsabilidad subsidiaria que se le exige está calificada jurisprudencialmente (ni, desde luego administrativamente) como manifestación de la potestad sancionadora de la Administración, siendo como el resto de los supuestos de responsabilidad tributaria un instrumento de garantía del cobro del crédito tributario introducido en la Ley como reacción frente a determinadas estrategias de fraude en fase recaudatoria sobre la base de la construcción jurisprudencial sobre el levantamiento del velo sin que, como se aclara en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, pueda predicarse la naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad establecidos en la Ley General Tributaria ni siquiera en aquellos casos en que se extienda la responsabilidad a las sanciones impuestas al obligado tributario principal. (...)"*.

Termina la Directora recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del criterio siguiente:

La interposición de reclamaciones y recursos por parte de los obligados contra los actos de recaudación, como son los actos declarativos de responsabilidad, interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas y sanciones a que esas impugnaciones se refieran, incluso en el caso de que se inadmitan por extemporáneos. De mismo modo, las resoluciones y acuerdos que declaren la inadmisión por causa de extemporaneidad de tales reclamaciones y recursos contra los actos de recaudación, como son los actos declarativos de responsabilidad, interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago.

**QUINTO:** El obligado tributario que tuvo la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a la prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria derivada a un responsable subsidiario. Y, más concretamente, a los actos capaces de interrumpir el plazo de prescripción de dicha acción de cobro.

De la documentación obrante al expediente se infiere lo siguiente, tal como se ha expuesto en los antecedentes de hecho:

1) El inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se notificó al interesado el 16/12/2013. El acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario se notificó al interesado el 02/04/2014. Frente a él se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 08/09384/2014 el día 05/05/2014, que fue inadmitida por extemporánea mediante resolución de 14/10/2014.

Es cuestión pacífica que la notificación al declarado responsable de dicha resolución tuvo lugar el 02/03/2015. Así lo reconoce la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT en el escrito de alegaciones que acompaña al recurso de anulación nº 17/00605/2019/50 interpuesto contra la resolución del TEAR de 3 de junio de 2022, cuando señala lo siguiente:

"(.....) en el expediente remitido en su día con ocasión de la interposición de la reclamación 17-605-19 por parte de Don F, consta la captura de pantalla de la aplicación Consulta Reclamaciones ante los T.E.A. con la indicación de la fecha de notificación de la resolución de la reclamación 8-9384-14 el día 2 de marzo de 2015 porque, lógicamente, el acuse de recibo está en poder de ese Tribunal Regional, autor del acto y notificador del mismo".

Y así lo afirma igualmente el TEAR en el antecedente de hecho primero de la resolución aquí impugnada cuando señala que (el énfasis es añadido):

"PRIMERO.- En fecha 2 de abril de 2014 se notificó al interesado acuerdo de declaración de la responsabilidad tributaria de carácter subsidiario de las deudas de la mercantil M, S.A., en aplicación del artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, con un alcance de 10.469,75 euros. Frente al mismo, en fecha 5 de mayo de 2014, el interesado interpuso reclamación económico administrativa contra el citado acuerdo, alegando las razones que estimó oportunas en defensa de su derecho, y a la que le fue asignado el número 08/09384/2014.

**Dicha reclamación fue resuelta por este Tribunal en fecha 14 de octubre de 2014, inadmitiendo la misma por extemporánea. Consta notificada al interesado el 2 de marzo de 2015".**

2) Habiendo finalizado el 20/05/2014, en aplicación del artículo 62.2 de la LGT, el plazo voluntario de pago de la deuda derivada sin que el declarado responsable procediera al mismo, le fue notificada el 27/06/2014 la providencia de apremio sobre dicha deuda.

3) El 17/09/2014 se notificó al responsable una diligencia de embargo de cuentas bancarias.

4) El 04/12/2018 se notificó al responsable otra diligencia de embargo de cuentas bancarias, recurrida en reposición y, posteriormente, en vía económico-administrativa (RG 17/00605/2019), dando lugar a la resolución estimatoria del TEAR objeto de impugnación en el presente recurso extraordinario de alzada.

El TEAR, en la resolución aquí impugnada, concluye que cuando la AEAT notifica al responsable el 04/12/2018 la diligencia de embargo de cuentas bancarias objeto de reclamación, ya había prescrito la acción para exigir el cobro de la deuda derivada, por haber transcurrido más de 4 años desde el último hito temporal que interrumpió la prescripción, constituido por la notificación el 17/09/2014 de la primera diligencia de embargo de cuentas bancarias. Tal conclusión se infiere, ciertamente, del texto siguiente de la resolución (la negrita es añadida):

"Aplicando lo anterior al caso que nos ocupa, el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria fue notificado al interesado en fecha 2 de abril de 2014. Asimismo constan en el expediente otros hitos que interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago, como la notificación de la providencia de apremio (.....) el 27 de junio de 2014 y la notificación de la diligencia de embargo (.....) el 17 de septiembre de 2014. Finalmente, y acorde a lo señalado en el artículo 66.8 de la LGT, el pago realizado por el otro deudor subsidiario de la deuda se realiza previamente, en fecha 8 de septiembre de 2014.

Es por ello, que **la diligencia de embargo ahora recurrida, notificada al interesado en fecha 4 de diciembre de 2018, y tal como se señala en el artículo 66.b) de la LGT, se realiza habiéndose producido la alegada prescripción**, y procediendo la estimación de la reclamación que nos ocupa, sin que quepa el análisis del resto de cuestiones alegadas".

Se comprueba sin dificultad que el TEAR reconoce como hito que interrumpe la prescripción del derecho a exigir el pago la notificación al responsable del acuerdo de declaración de responsabilidad si se tiene presente que, tras indicar que el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria fue notificado al interesado en fecha 2 de abril de 2014, a renglón seguido dice que **"Asimismo constan en el expediente otros hitos que interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago..."**.

Sin embargo, ignora como hitos que interrumpen la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda al responsable tanto la interposición el 05/05/2014 de la reclamación económico-administrativa nº 08/09384/2014 frente al acuerdo de declaración de responsabilidad como la notificación el 02/03/2015 de la resolución del TEAR inadmitiendo dicha reclamación por extemporánea. Resulta esencial en el caso examinado en el presente recurso el segundo de los hitos señalados, esto es, la notificación al responsable de la resolución del TEAR el 02/03/2015, toda vez que, de tener dicho acto eficacia para interrumpir la prescripción de la acción para exigir el pago al responsable, impediría que hubiera tenido lugar esta última al no haber transcurrido más de cuatro años entre la fecha señalada y la diligencia de embargo notificada el 04/12/2018.

El hecho de que el TEAR haya ignorado tales actuaciones como hitos que interrumpen la prescripción de la acción de cobro ha motivado la interposición por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT del presente recurso extraordinario de alzada.

Así las cosas, este Tribunal Central ha de pronunciarse: (i) sobre si la interposición de reclamaciones y recursos por parte de los obligados contra los actos declarativos de responsabilidad interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas y sanciones a que esas impugnaciones se refieran, incluso en el caso de que se inadmitan por extemporáneos; y (ii) sobre si las resoluciones y acuerdos que declaren la inadmisión por causa de extemporaneidad de tales reclamaciones y recursos contra los actos declarativos de responsabilidad interrumpen la prescripción del derecho a exigir el pago.

**TERCERO:** Se hace necesario, en primer lugar, recordar la normativa aplicable a la cuestión debatida, constituida por los siguientes preceptos de la LGT relativos a la prescripción:

"Artículo 66. Plazos de prescripción

**Prescribirán a los cuatro años** los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

**b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.**

(.....)".

"Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción

1. **El plazo de prescripción comenzará a contarse** en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

(.....).

**En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.**

(.....).

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, 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.

**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".**

"Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. **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.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3.(.....).

4. (.....).

5. (.....).

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente

(.....)".

Por su parte, en lo que concierne a la responsabilidad tributaria, interesa destacar los siguientes preceptos de la LGT en su redacción aplicable a los hechos examinados:

"Artículo 41. Responsabilidad tributaria

1. **La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.** A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. **Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.**

**Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.**

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

(.....).

5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, **la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la**

**responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley.** Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. (.....)".

"Artículo 174. Declaración de responsabilidad

**1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.**

2. (.....).

**4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables.** El acto de notificación **tendrá el siguiente contenido:**

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, **plazo** y forma **en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.**

**5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto,** sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

**No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.** Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

**6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.**

**Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio,** extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley".

"Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) **Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.**

b) **En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.**

2. (.....)".

"Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario".

**CUARTO:** En orden a la resolución del presente recurso extraordinario de alzada resulta determinante, a juicio de este Tribunal Central, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 (rec. casación 6321/2020) que analiza la interpretación correcta del artículo 67.2 de la LGT, en su versión anterior a la modificación introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, concerniente al momento en que ha de comenzar a contarse el *"plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables"* solidarios y subsidiarios.

Aunque referida a un supuesto de responsabilidad solidaria, determinadas consideraciones de la sentencia son comunes a cualquier tipo de responsabilidad, también, por tanto, a la subsidiaria.

En el fundamento jurídico quinto, tras reconocer la muy confusa redacción del artículo 67.2 de la LGT y transcribir este precepto en su versión anterior y posterior a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, dice la sentencia (el subrayado es añadido):

**"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".

El párrafo transcrito sugiere que aunque el artículo 67.2 de la LGT alude al plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables (solidarios o subsidiarios) se está refiriendo en realidad al plazo de prescripción para derivar la deuda a aquéllos, acto declarativo imprescindible para poder exigirles su importe. Por eso concluye diciendo que *"...rectamente entendido, el precepto [artículo 67.2 LGT] se refiere al dies a quo del plazo de prescripción que establece el art. 66.a) -no el b)- de la LGT"*. Es decir, el *dies a quo* al que alude el artículo 67.2 de la LGT sería en realidad, según la sentencia, el del plazo de prescripción para la determinación de la deuda derivada y no el del plazo de prescripción para exigir el pago de dicha deuda.

De lo expuesto se infiere que a la hora de analizar si ha prescrito o no la acción de cobro de la Administración tributaria respecto de la deuda derivada al responsable resulta necesario distinguir:

- a) La posible prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada, siendo el *dies a quo* del plazo de prescripción de cuatro años el señalado en el artículo 67.2 de la LGT.
- b) La posible prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada, siendo el *dies a quo* del plazo de prescripción de cuatro años el de finalización del plazo de pago en período voluntario de la deuda derivada notificada en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.1 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación a que se refiere el artículo 66.a) de la LGT.

Las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda derivada serían las recogidas en el artículo 68.2 de la LGT, esto es, las que interrumpen el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas a que se refiere el artículo 66.b) de la LGT.

Las afirmaciones señaladas están en sintonía con lo expresado en las relevantes sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021 y 999/2022). Así, en la primera de ellas se dice (la negrita es añadida):

<<2.- Pese a que la responsabilidad de cualquier clase, entre ellas la del art. 42.2.a) LGT, aquí concernido, 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.**

- Así, el artículo 66 LGT, sobre plazos de prescripción, dispone:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas".

Se trata de dos facultades cualitativamente distintas, diferenciadas en la Ley, que prescriben con arreglo al cómputo que efectúa el art. 67 LGT, que contiene una previsión especial en materia de responsabilidad y, dentro de ella, otra más específica para la del art. 42.2.a) LGT.

3.- A tal efecto, debemos recordar que el artículo 35.5 LGT señala que "Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios **los responsables** a los que se refiere el artículo 41 de esta ley".

Es precisamente este artículo 41.5 LGT el que dispone:

"5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para **exigir el pago** de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley..."

4.- El art. 68 LGT se refiere a la interrupción de los plazos de prescripción. En él se diferencia la interrupción según nos estemos refiriendo a la modalidad del art. 66.a) o a la del art. 66.b) LGT, como ya hemos visto más arriba. Esto es, la regulación del art. 68 mantiene la dualidad de modalidades prescriptivas.

Ha de notarse que en sus apartado 1, letras a) y b) se regulan los actos que interrumpen -en cada caso- la prescripción de una u otra acción (que la LGT denomina derecho).

Debemos interpretar, por tanto, el art. 68 sobre la base de que hay una correlación, a tenor de este artículo, entre la facultad para declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable, porque los hechos interruptivos, según la ley, son distintos en uno y otro caso, homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida.

Para la interrupción de la facultad para declarar la responsabilidad por derivación, art. 42.2.a) LGT -que es de lo que se trata aquí, en que el *dies ad quem* es el de declaración de tal responsabilidad, el 16 de marzo de 2016-, en el presente caso se trata de determinar si son interruptivos los actos que el Abogado del Estado invoca como tales, sin identificarlos con el debido detalle:

7.1 Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria..."

Ninguno de los actos que se dicen interruptivos de la acción para declarar la derivación está comprendido en este apartado, pues los actos que se reivindicán son de entidad y naturaleza meramente recaudatoria.

(.....)

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 apartados 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 pospuesto 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.(...)>>

Estableciéndose en su Fundamento de Derecho Sexto:

<<SEXTO.- Jurisprudencia que, por su interés casacional objetivo, se establece.

La respuesta que ofrece el Tribunal Supremo a la cuestión debatida, condensada en el auto de admisión, consistente en "(...) *determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad [...]*" es la siguiente:

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

Doctrina jurisprudencial que ha sido reiterada en la antes citada sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 999/2022) y en sentencias de 29 de febrero de 2024 (rec. casación 8005/2022) y de 22 de julio de 2024 (rec. casación 8197/2022), y a la que asimismo se refiere la sentencia de 15 de septiembre de 2023 (rec. casación 2851/2021) .

Así pues, conforme a lo indicado en la sentencia de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021), la ley otorga a la Administración dos facultades cualitativamente distintas, a saber: (i) la de declarar la derivación de responsabilidad y (ii) la de exigir el pago de la deuda derivada al ya declarado responsable. Los hechos interruptivos de la prescripción son distintos para cada una de dichas facultades y han de ser homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida.

En el caso analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2023 (rec. casación 6669/2021) se cuestionaba si en virtud de lo dispuesto en el artículo 68.7 (actual artículo 68.8) de la LGT determinados actos de naturaleza recaudatoria realizados frente al deudor principal habían interrumpido o no el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para declarar la responsabilidad. La sentencia concluye que tales actos no interrumpieron dicha facultad por ser anteriores a la declaración de responsabilidad. Los actos recaudatorios frente al deudor principal posteriores a la declaración de responsabilidad -dice la sentencia- sí interrumpirían el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago al declarado responsable.

Dice la sentencia a este respecto:

<<- Además, para interrumpir la facultad de la Administración para derivar la responsabilidad solo valdrían los actos orientados o dirigidos a la determinación de la condición de responsable, no los recaudatorios, en tanto no son homogéneos ni eficaces para determinar la condición de responsable, sino para exigirle el pago de lo debido en virtud de tal responsabilidad>>.

Se infiere, pues, de la frase transcrita que el acto dirigido u orientado a la declaración de responsabilidad no es propiamente un acto recaudatorio.

De todo lo expuesto cabe concluir que la interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad así como la resolución dictada en dicho recurso o reclamación interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 de la LGT, pero no el plazo de prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada, plazo éste último que se inicia con el vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda ya derivada y que se interrumpe por las actuaciones a que se refiere el artículo 68.2 de la LGT.

Dado que la interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad no interrumpe en ningún caso el plazo de prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada, pierde todo sentido la distinción a estos efectos entre los recursos o reclamaciones temporáneos o extemporáneos.

Cuestión distinta es la interposición de recursos o reclamaciones extemporáneos contra actos propiamente recaudatorios, como serían, por ejemplo, los dirigidos contra el ya declarado responsable por no haber hecho efectivo en periodo voluntario el pago de la deuda derivada.

En principio, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.2.b) de la LGT, tanto los recursos o reclamaciones como la resolución dictada en ellos interrumpen el plazo de prescripción. Así, en efecto, dispone el citado precepto que "*El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase,....*".

Ahora bien, es necesario señalar que la jurisprudencia ha matizado en ocasiones esa capacidad de los recursos o reclamaciones para interrumpir los plazos de prescripción reconocida tanto en el mencionado precepto como en el artículo 68.1.b) de la LGT.

Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 3404/2015), relativa a recursos o reclamaciones del obligado tributario en los que se alega la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos, establece que "*...una interpretación conjunta del art. 104.5 con el art. 68. 1 b) de la Ley General Tributaria obliga a entender que tampoco puede interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda el recurso o reclamación del que se deriva una resolución que declara la caducidad del procedimiento...*". Y más adelante: "*...el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68. 1 b) no puede interpretarse en términos absolutamente literales, como viene reconociendo esta Sala a las reclamaciones o recursos instados contra actos nulos de pleno derecho, debiendo admitirse también la excepción respecto a los recursos que permiten obtener la declaración de caducidad...*".

Por lo que concierne, en concreto, a la capacidad para interrumpir la prescripción de los recursos o reclamaciones intempestivos resulta relevante la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1998 (rec. apelación nº 432/1992). La sentencia examina un caso en el que se exigía al obligado tributario el importe reducido de una sanción por haber interpuesto una reclamación económico-administrativa. La reclamación se había interpuesto prematuramente, esto es, dentro del plazo del mes -desde la firma del acta de conformidad- del que disponía el Inspector Jefe para dictar el acto administrativo de liquidación y sin que se hubiera dictado este último. El Tribunal Económico-Administrativo que conoció de la reclamación la desestimó por entender que se había interpuesto prematuramente. Recurrída la resolución en vía contenciosa el Tribunal Superior de Justicia estimó el recurso y consideró que debía atribuirse el carácter de reclamación económico-administrativa al escrito prematuro una vez transcurrido el plazo del mes, entrando a conocer del fondo de la cuestión. La Administración General del Estado interpuso recurso de apelación mediante el que impugnó la admisión de la reclamación económico-administrativa prematura. La sentencia estima el recurso de apelación y sostiene que la inadmisión tiene el mismo efecto jurídico que la ausencia de presentación de reclamación. Así, dispone lo siguiente (el subrayado es añadido):

"Lo cierto es que por ésta nuestra sentencia hemos resuelto de modo definitivo y firme, que la reclamación económico-administrativa era inadmisibile y que, por tanto, no ha habido reclamación, lo cual deja, de modo sobrevenido ("ex post facto"), totalmente sin justificación el acto administrativo de la Inspección de los Tributos que elevó la sanción en 50 puntos porcentuales, precisamente, porque, en su momento, este Órgano creyó que se había interpuesto dicha reclamación económico-administrativa, pues obviamente por interponer ha de entenderse el presentar una reclamación económico-administrativa, que se declare admisible por el Tribunal competente y que se tramite como tal".

El criterio de esta sentencia ha sido utilizado por este Tribunal Central en su resolución de 16 de diciembre de 2020 (RG 5299/2019) relativa a un supuesto de aplicación de la reducción del 25% sobre la sanción prevista en el artículo 188.3 de la LGT en un caso de inadmisión por el Tribunal Supremo del recurso de casación. Dice la resolución:

<<Aplicando esta doctrina, el órgano gestor considera que no puede aplicarse la reducción solicitada porque el contribuyente ha presentado recurso de casación frente a la sentencia parcialmente estimatoria de la A.N., ante lo que el reclamante se defiende alegando que el recurso no fue admitido a trámite.

Considera este Tribunal que la inadmisión tiene, en lo que al presente caso se refiere, el mismo efecto jurídico que la ausencia de presentación de reclamación.

En el caso de inadmisión por extemporaneidad este efecto es evidente puesto que, si la reclamación se interpone fuera de plazo, el acto que se pretende atacar deviene firme y consentido. Esta interpretación es la que ha sostenido con carácter general el Tribunal Supremo en Auto de fecha 19/12/1977 donde indica que "a la falta de recurso ... debe entenderse asimilada su interposición fuera del plazo legal".

Asimismo, por lo que ahora nos afecta en el presente caso, en Sentencia de 30/4/1998, declara el Alto Tribunal que, cuando el recurso o la reclamación económico administrativa se declara inadmisibile, hay que entender que "no ha habido reclamación", pues "... obviamente por interponer ha de entenderse el presentar una reclamación económico-administrativa, que se declare admisible por el Tribunal competente y que se tramite como tal">>.

Conforme al criterio indicado de que la inadmisión tiene el mismo efecto jurídico que la ausencia de presentación de reclamación, no cabe atribuir capacidad para interrumpir la prescripción a un recurso o reclamación inadmitido por extemporáneo ni, por ende, a la resolución que lo inadmite. Ello salvo que con motivo de dicha impugnación se hubiera solicitado la suspensión de la ejecución del acto impugnado y esa suspensión imposibilitara a la Administración para la prosecución del procedimiento encaminado al cobro de las deudas, en cuyo caso la suspensión impediría que pudiera correr el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago hasta que dicha suspensión cesara.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT, acuerda, DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

1) La interposición de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad así como la resolución dictada en dicho recurso o reclamación interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 de la LGT, pero no el plazo de prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada, plazo éste último que se inicia con el vencimiento del período voluntario de pago de la deuda ya derivada y que se interrumpe por las actuaciones a que se refiere el artículo 68.2 de la LGT.

2) No cabe atribuir capacidad para interrumpir el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66.b) de la LGT a un recurso o reclamación inadmitido por extemporáneo ni, por ende, a la resolución que lo inadmite. Ello salvo que con motivo de dicha impugnación se hubiera solicitado la suspensión de la ejecución del acto impugnado y esa suspensión imposibilitara a la Administración para la prosecución del procedimiento encaminado al cobro de las deudas, en cuyo caso la suspensión impediría que pudiera correr el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago hasta que dicha suspensión cesara.