ROMÁ
BOHORQUES
TAX & LEGAL



Pablo Romá
proma@rbtl.es

Papers
Noviembre 2026

La prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad solidaria



1. Introducción

Una de las materias más litigiosas en el ámbito tributario es la declaración o derivación de la responsabilidad tributaria a terceros. Esto se debe principalmente al creciente uso que de ella está haciendo la Administración tributaria como herramienta para la recaudación efectiva de las liquidaciones y sanciones que los obligados tributarios no satisfacen en periodo voluntario.

Esto explica que, desde mediados de la década de 2010, hayan ido llegando a nuestros tribunales, en número creciente, litigios relacionados con la responsabilidad tributaria en sus diversas modalidades.

De este modo, debido a esta proliferación de litigios en materia de responsabilidad tributaria, el Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de perfilar determinadas cuestiones nucleares de esta figura y una de esas cuestiones está siendo la prescripción, institución básica derivada del principio de seguridad jurídica, cuya importancia radica en que es

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

una de las formas de extinción de la deuda tributaria[1]. De ahí la importancia que tendrá para el obligado tributario a la hora de alegarla en sus litigios con la Hacienda Pública[2].

Ya entrando en materia, el Tribunal Supremo ha venido a configurar en los últimos años el régimen de la prescripción en el ámbito de la responsabilidad tributaria supliendo, según él, la falta de regulación de la LGT de algunos aspectos básicos de la misma, como después veremos.

Así, el Tribunal Supremo ha venido a elaborar una doctrina sobre la existencia de diferentes potestades o facultades que tiene la Administración para declarar la responsabilidad tributaria o exigir el pago de la deuda derivada al ya declarado responsable.

Hasta la sentencia 1308/2022, de 14 de octubre, la jurisprudencia no se manifestó de una forma rotunda sobre si la declaración de la responsabilidad y la exigencia del pago al declarado responsable eran la manifestación de una única potestad, la recaudatoria, o si, por el contrario, se trata de dos potestades distintas. De hecho, en cierta manera, se decantó por tratar a la declaración de responsabilidad como un acto más de la potestad recaudatoria.

En este sentido, la importancia de distinguir entre una o varias potestades frente al responsable radica en sus consecuencias sobre la prescripción extintiva de la responsabilidad tributaria: si la potestad es una sola, la recaudatoria, existirá también una sola prescripción, con un único plazo, un único dies a quo y unas mismas causas de interrupción; por el contrario, si son dos, la de declarar la responsabilidad y la de exigir el pago al ya declarado responsable, cada una de ellas prescribirá con arreglo a su propio plazo, con un dies a quo diferente y con unas causas de interrupción que sólo afectarán a aquella de las dos a la que se refieren.

Como decíamos, a partir de la sentencia 1308/2022, de 14 de octubre, el Tribunal Supremo ha empezado a distinguir o, al menos, insinuar, dos tipos de potestades frente al responsable que acabarán determinando el régimen de la prescripción aplicable a la responsabilidad tributaria.

De una manera más contundente, las sentencias 1022/2023 y 1023/2023, de 18 de julio, formularon de forma más explícita la distinción de dos potestades frente al responsable tributario.

Por su lado, el Tribunal Económico-Administrativo Central, como veremos, ha ido modificando su postura respecto a esta cuestión desde sus resoluciones de 13 de diciembre de 2022, precisamente, como consecuencia de esta nueva doctrina del Tribunal Supremo establecida desde octubre de 2022.

En el presente documento vamos a ocuparnos del desarrollo de esta nueva doctrina sobre la prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad en los supuestos de responsabilidad solidaria de los artículos 42.1 y 42.2 LGT, esto es, de las potestades que posee la Administración frente al responsable y de las consecuencias que se derivan de esta distinción respecto del inicio del cómputo de su plazo y de su interrupción.

Por lo que se refiere a la prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad

[1] El artículo 59 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece que: *"Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes"*.

[2] El artículo 69.3 de la LGT señala que: "*La prescripción ganada extingue la deuda tributaria."*

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

subsidiaria del artículo 43 LGT, la misma será objeto de un segundo Paper.

2. Las dos potestades de la Administración frente al responsable

Como ya apuntábamos en la introducción, el Tribunal Supremo ha empezado a establecer una doctrina, desde 2022, en la que distingue diferentes potestades frente al responsable tributario.

No obstante, hasta la mencionada sentencia 1308/2022, de 14 de octubre, nuestra jurisprudencia no distinguía que hubiese dos potestades. Así, la "jurisprudencia anterior"[3] (versus la nueva jurisprudencia) consideraba que había una sola potestad, aunque dos diferentes actividades.

En la propia LGT encontramos de hecho estas dos actividades o actuaciones reguladas por separado. Así, el artículo 41.5 define la primera de ellas, el acto de declaración de responsabilidad, como "la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables" y exige para ello "un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión".

En este sentido, el artículo 174.2 atribuye al órgano de recaudación "la competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad", procedimiento que viene regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT.

La segunda actividad consistirá en exigirle el pago de la deuda ya derivada al declarado responsable, para lo que el artículo 174.6 LGT le concede el plazo de pago en periodo voluntario del artículo 62.2; transcurrido este sin ingreso, se abrirá frente a él el periodo ejecutivo y el procedimiento de apremio de los artículos 161 y siguientes.

No obstante lo anterior, la ley no indica, al menos claramente, si estas dos actividades son manifestación de una única potestad o, por el contrario, nos encontramos ante dos potestades distintas, con las consecuencias jurídicas que conllevaría.

Esta cuestión es precisamnete la que la jurisprudencia -en nuestro caso, el Tribunal Supremo- ha tenido que resolver, y no siempre en el mismo sentido.

Con anterioridad a 2022, la jurisprudencia no se planteó expresamente esta cuestión de las dos potestades en estos términos, tratando la declaración de la responsabilidad tributaria como un acto más de la potestad recaudatoria.

Así, el Tribunal Supremo venía señalando que, "si la acción para dirigirse frente al responsable es una acción recaudatoria, no existe razón alguna para considerar que la prescripción no se interrumpa por las actuaciones integrantes de la vía de apremio seguidas frente al deudor principal"[4].

[3] STS 1137/2023, de 15 de septiembre, que distingue entre la "jurisprudencia anterior" y la "nueva jurisprudencia" emanada de las SSTS 1308/2022, de 14 de octubre, y 1022/2023, de 18 de julio.

[4] STS de 30 de junio de 2011 (rec. 2294/2009), fundamento tercero, que reproduce la STS de 17 de marzo de 2008 (rec. 6738/2003), fundamento sexto. Citadas por BAÑERES DE FRUTOS, M. La inapropiada asociación de la potestad recaudatoria con la autotutela ejecutiva. Su ejemplo desde la jurisprudencia del

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

En este mismo sentido, ya con anterioridad se había caracterizado el acto de derivación como acto de "doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad"[5], sin llegar a extraer de este doble efecto que la declaración de responsabilidad fuera una potestad autónoma.

Es más, el criterio de las dos potestades ya se había hecho valer ante el Alto Tribunal en la sentencia de 25 de abril de 2008, en la que un responsable subsidiario sostuvo que el acto de derivación es "el acto inicial de un procedimiento de recaudación autónomo" y que "la facultad para determinar la deuda prescribirá a los cuatro años, contados a partir del momento del presupuesto de hecho de la responsabilidad", criterio que el Tribunal Supremo rechazó entonces con base en la denominada doctrina de los dos periodos[6].

Conforme a la citada doctrina, en la prescripción del responsable existen dos periodos distintos, el primero, "que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad", y el segundo, "que se abre con tal acto", que afecta a las acciones contra el responsable.

En el primero de los dos periodos, los actos que interrumpen la prescripción frente al deudor principal la interrumpen también para el responsable, de modo que se trata, en realidad, de una sola prescripción con dos fases.

Dos preceptos del procedimiento parecían apoyar dicha doctrina: el artículo 174.1 LGT dispone que "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", sin señalar expresamente un límite, y el artículo 175.1 permite declarar la responsabilidad solidaria antes o después del vencimiento del periodo voluntario de la deuda que se deriva, bastando en el primer caso con requerir el pago una vez transcurrido[7].

De acuerdo con lo anteroir, la Administración entendió durante años que únicamente existía un plazo, el del artículo 66.b), común al deudor principal y a los responsables -declarados o no-, y que cualquier actuación de cobro frente al primero lo interrumpía para todos.

Así, la posibilidad de declarar la responsabilidad permanecería abierta, con este planteamiento, mientras no prescribiera el derecho a exigir el pago al deudor principal.

No obstante, a partir de la sentencia 1308/2022, de 14 de octubre (recurso de casación núm. 6321/2020), el Tribunal Supremo ha venido finalmente a corregir -o a modificar-

Tribunal Supremo en materia de responsabilidad tributaria solidaria; Quincena Fiscal, Nº 2, febrero de 2025, nota 82.

[5] Fórmula de la Audiencia Nacional que el Tribunal Supremo reproduce, entre otras, en las SSTS de 25 de abril de 2008 (rec. 6815/2002), fundamento primero, y de 14 de mayo de 2009 (rec. 181/2003), fundamento tercero. El TEAC la hizo suya en la resolución de 21 de julio de 2016 (RG 2288/2016), criterio 3.

[6] STS de 25 de abril de 2008 (rec. 6815/2002).

[7] Artículo 175.1 LGT: *"a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original 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 original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable"*.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

este planteamiento.

En concreto, en un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria, el Tribunal Supremo parte de que el responsable solidario no es obligado tributario hasta que se le declara formalmente, tal y como resulta de los artículos 35.5 y 41.5 LGT: el primero, citado en la sentencia 1308/2022, atribuye la condición de obligado a los responsables del artículo 41 y el segundo, invocado además en la sentencia 1022/2023, exige para ello el acto de declaración.

Hasta ese acto, el tercero incurso en causa de responsabilidad no es todavía obligado tributario.

De ahí que declarar la responsabilidad y exigir el pago al declarado responsable sean dos facultades distintas: la primera determina la persona del responsable y el alcance de su responsabilidad; la segunda, el cobro de la deuda derivada.

Y, según el Tribunal Supremo, hasta esa declaración formal no nace la responsabilidad, por lo que el derecho a establecerla puede prescribir. En concreto, la sentencia 1022/2023, de 18 de julio, señala que:

> *"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."*

En este sentido, la doctrina que fija la misma sentencia, en su fundamento sexto, al interpretar el artículo 68.7 LGT (actual 68.8), es la siguiente[8]:

> *"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."*

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal Supremo reconoce dos facultades distintas y sucesivas frente al responsable, la de declarar la derivación y la de exigir el pago al ya declarado, cada una con sus propios actos interruptivos.

Una vez reconocidas las dos potestades, nos encontramos con que la LGT no regula de forma expresa la prescripción de la potestad de declarar, dado que el artículo 66 enumera, como "numerus clausus" -en palabras de la sentencia 1308/2022-, los derechos que prescriben a los 4 años (determinar la deuda mediante liquidación, exigir el pago de las deudas liquidadas y los del obligado a solicitar y obtener devoluciones), sin que ninguno de ellos sea declarar responsable a un tercero.

Por otro lado, el artículo 67.2 sí se refiere al responsable, pero únicamente para fijar el inicio del "plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables

[8] STS 1022/2023, de 18 de julio (rec. 6669/2021), reiterada, entre otras, en las SSTS 1137/2023, de 15 de septiembre, y 154/2026, de 16 de febrero.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

solidarios" y el artículo 68.8 extiende "a todos los demás obligados, incluidos los responsables" la interrupción producida respecto de uno de ellos.

Pues bien, en la sentencia 1308/2022 se interpretan de forma conjunta los artículos 66, 67.2 y 68 de la LGT y se concluye que, aunque el artículo 67.2 hable de exigir el pago, el plazo al que se refiere es precisamente el de la potestad de declarar la responsabilidad, incluida en el artículo 66.a), pues, de no entenderlo así, esa potestad no estaría sujeta a prescripción alguna. Lo señala en los siguientes términos:

> *"(…) 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 (…)."*

De lo anterior se desprende que la expresión "exigir el pago" del artículo 67.2 LGT no se refiere a la acción de cobro del artículo 66.b), sino a la potestad de determinar la deuda derivada del artículo 66.a)[9].

Según el Tribunal Supremo, declarar la responsabilidad es, en realidad, determinar una deuda -la del responsable-, y la potestad de declarar prescribirá como prescribe la de liquidar, con el plazo de 4 años del artículo 66 y sin necesidad de acudir a plazo distinto del legal.

Así lo confirman las sentencias de 18 de julio de 2023, que sitúan la prescripción frente al responsable dentro de las dos facultades del artículo 66 LGT y su cómputo en el artículo 67, al señalar, tras transcribir las letras a) y b) de aquel precepto, lo siguiente:

> "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."

De lo anterior se desprende que el plazo de prescripción de la potestad de declarar no es un quinto plazo ajeno al artículo 66, sino el de una de las dos facultades que este enumera -la de determinar la deuda, letra a), según la sentencia 1308/2022-, con la particularidad de que su dies a quo es el especial que el artículo 67.2 fija para los responsables.

En la sentencia 1308/2022 se reconoce, además, la imprecisión de la ley que se

[9] No obstante lo anterior, la STS 1137/2023, de 15 de septiembre, fundamento cuarto, entra -por lo menos aparentemente- en contradicción con la STS 1308/2022, fundamento quinto, apartado 3, sobre la naturaleza del plazo del artículo 67.2 LGT: mientras la de 2022 lo refiere al artículo 66.a) como plazo de la potestad de declarar, la de 2023, por el contrario, afirma que el artículo 67.2 "*no se está refiriendo a un eventual plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria*", dado que "*no se infiere su existencia de forma autónoma, más allá de los plazos generales de prescripción del art 66 LGT*", en particular el del artículo 66.b), y ello pese a que en el fundamento sexto, apartado 1, afirma que "*esa conclusión se infiere (…) también de nuestra sentencia 1308/2022*".
Esta contradicción (o tal vez simple error de transcripción) no pasa de la argumentación, dado que la misma sentencia distingue "*el plazo para declarar su responsabilidad" del "plazo para exigir el pago frente a ese responsable, ya declarado*" (fundamento quinto, in fine), reproduce la doctrina de las dos potestades "distintas y sucesivas" de la STS 1022/2023 (fundamento sexto, apartado 8) y computa el plazo del artículo 67.2 desde el fin del periodo voluntario de la liquidación hasta la notificación del inicio del procedimiento de declaración (fundamento séptimo), esto es, como plazo de la potestad de declarar.

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

interpreta, al hablar de "un presupuesto conceptual bastante impreciso", de la "muy confusa redacción" del artículo 67.2 y de "una deficiente técnica normativa, de que la Administración, como promotora de la iniciativa legislativa, no puede obtener ventaja alguna", y al calificar el artículo 68.8 de "extraña disposición" que "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".

Posteriormente, la sentencia 34/2025, de 17 de enero, insistirá en "la confusión legal que padece la propia Ley entre las dos modalidades diferentes de la prescripción extintiva (art. 66 LGT)", confusión que consiste en haber mezclado en un solo precepto dos plazos que responden a potestades distintas y que el Tribunal Supremo resuelve al interpretarla.

Resumiendo lo anterior, existen dos tipos de prescripción, cada uno con régimen propio:

i. La prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad y determinar la deuda derivada establecida en el artículo 66.a) LGT. Es una potestad declarativa, que se ejerce en el procedimiento de los artículos 174 y siguientes LGT y culmina en el acuerdo de derivación. Su *dies a quo* será el del artículo 67.2 LGT (reinterpretado como veremos en el apartado siguiente de este documento) y se interrumpirá por los actos del artículo 68.1, esto es, los dirigidos a determinar la condición de responsable con su conocimiento formal.

ii. La prescripción de la potestad de exigir el pago de la deuda ya derivada. Es la acción de cobro del artículo 66.b) referida al responsable ya declarado. Correrá desde el fin del periodo voluntario de pago abierto con la notificación del acuerdo de derivación y se interrumpirá por los actos recaudatorios del artículo 68.2, con la extensión a los demás obligados del artículo 68.8.

Esta distinción tiene las siguientes consecuencias prácticas:

a) Los dos plazos se computan por separado, por lo que se podrá haber declarado la responsabilidad dentro de plazo y, pese a ello, prescribir posteriormente la acción de cobro de la deuda derivada frente al declarado responsable, si durante 4 años no se dirige contra él ninguna actuación recaudatoria.

b) Un mismo acto podrá interrumpir uno de los plazos y no el otro: según el criterio fijado por el TEAC en unificación, el recurso contra el acuerdo de derivación interrumpe el plazo de la potestad de declarar, dado que versa sobre ella, pero no el plazo para exigir al declarado responsable el pago de la deuda derivada, que corre desde el fin de su propio periodo voluntario y solo se interrumpe por las actuaciones recaudatorias del artículo 68.2, salvo que la suspensión obtenida con el recurso impida el cobro[10].

c) Las providencias de apremio, las diligencias de embargo y los requerimientos dirigidos al deudor principal, que durante años sirvieron para interrumpir el plazo de prescripción para derivar la responsabilidad, únicamente interrumpirán la acción de cobro frente a quien ya haya sido declarado responsable. Frente al que todavía no lo ha sido, las

[10] Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024 (RG 9744/2022), dictada en unificación de criterio, cuyo criterio primero dispone 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 (…)"*.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

referidas actuaciones no producirán efecto interruptivo alguno, dado que no tiene todavía la consideración de obligado tributario.

d) Ambas prescripciones se aplican de oficio, "incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario" (artículo 69.2 LGT). Así, el responsable puede oponerla frente al acuerdo de derivación en vía económico-administrativa y contenciosa, y el órgano revisor debe apreciarla, aunque no se alegue.

El TEAC ha asumido también esta doctrina en dos resoluciones dictadas en unificación de cirterio (la de 18 de septiembre y la de 15 de octubre de 2024), ambas en supuestos de responsabilidad subsidiaria.

En concreto, en la resolución de 18 de septiembre de 2024 (RG 9744/2022), que es la que vino a formular la distinción, se parte de la sentencia 1308/2022, de la que se extrae que el artículo 67.2 LGT "se está refiriendo en realidad al plazo de prescripción para derivar la deuda" y no al de exigir su pago. De ahí concluye que, a la hora de analizar la prescripción frente a un responsable, es preciso distinguir dos derechos con *dies a quo* y causas de interrupción propios. El primero es el derecho a derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada, cuyo plazo de 4 años se cuenta desde el día señalado en el artículo 67.2 y se interrumpe por las causas del artículo 68.1; el segundo, el derecho a exigir el pago de la deuda ya derivada, cuyo plazo se cuenta desde el fin del periodo voluntario abierto con la notificación del acuerdo de declaración y se interrumpe por las causas del artículo 68.2.

Posteriormente, en la resolución de 15 de octubre de 2024 (RG 3063/2023) se aplica la distinción al artículo 68.8 LGT y se confirma para la responsabilidad subsidiaria, frente al criterio del Departamento de Recaudación, que sostenía que la doctrina de la sentencia 1308/2022 se limitaba a la responsabilidad del artículo 42.2.a) y que su extensión al responsable subsidiario del artículo 43.1.b) "carece absolutamente de fundamento".

A ello responde el TEAC que esa limitación "ha sido ya superada por el propio Tribunal Supremo" en la sentencia 1137/2023, dictada en un caso del artículo 42.1.a), fijando como criterio que las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable "sólo podrán interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda del responsable solidario o subsidiario cuya responsabilidad ya haya sido declarada", y que el artículo 68.8 "no da cobertura a ninguna interrupción del plazo de prescripción del plazo para derecho a derivar la responsabilidad tributaria", por mucho que las actuaciones con el deudor principal fuesen de las del artículo 68.1.

Como consecuencia de lo anterior, se puso en marcha en 2025 una reforma legal, si bien a la fecha de este Paper el proyecto no ha sido aprobado. En efecto, el Proyecto de Ley que modifica la Ley General Tributaria en materia de prescripción y recaudación, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 13 de junio de 2025, declaraba expresamente que la modificación se efectúa "para adecuarse a la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo derivada de las sentencias números 1022/2023 y 1023/2023, de 18 de julio, y 1137/2023, de 15 de septiembre"[11].

[11] Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de prescripción, recaudación, asistencia mutua y obligaciones de información; la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (121/000060), Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 60-1, de 13 de junio de 2025.

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

En concreto, el nuevo artículo 66.2 LGT -de aprobarse con la redacción propuesta- dispondrá que "prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria"; por su parte, el nuevo artículo 68.5 regulará las causas que interrumpen ese derecho y el artículo 68.8 dejará de extender la interrupción "a los responsables" para limitarla a "los demás obligados a los que se refiere el artículo 35.7".

De este modo, la Administración, como promotora indirecta de la iniciativa legislativa, aceptaría por ley la interpretación que el Tribunal Supremo fijó frente a ella, lo que viene a confirmar -no lo olvidemos- que, en lo que se refiere a las dos potestades y a la interrupción de sus plazos, el legislador se limitaría a escribir en la ley lo que la jurisprudencia ya había deducido de ella.

Una vez reconocidas las dos potestades y sus dos plazos de prescripción, el siguiente paso será determinar cuál es el dies a quo, es decir, cuál es el día de inicio del cómputo de plazo de prescripción de la potestad de declarar o derivar la responsabilidad tributaria.

3. El dies a quo de la prescripción de la potestad de declarar

Como acabamos de anticipar en el apartado anterior, lo que hay que determinar ahora es desde qué día se computa el plazo de prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad solidaria.

La regla para fijarlo la contiene el artículo 67.2 LGT, la "previsión especial en materia de responsabilidad" a la que se refiere la sentencia 1022/2023 en el pasaje transcrito en el apartado anterior, y cuya redacción vigente desde el 31 de octubre de 2012 es la 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.*
>
> *(…)"*

Como se desprende de su letra, el precepto no fija literalmente el dies a quo de la potestad de declarar, sino el inicio del cómputo del plazo "para exigir la obligación de pago a los responsables", si bien el Tribunal Supremo ha reinterpretado dicha expresión en el sentido de que comprende el plazo para declarar la responsabilidad, tal y como hemos expuesto en el apartado anterior.

Esa reinterpretación se ha efectuado tomando como base el principio de la actio nata, que opera como regla supletoria de cómputo: el artículo 1969 del Código Civil dispone que el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, "cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

ejercitarse", y resulta aplicable en el ámbito tributario por la supletoriedad del Derecho común[12].

Aplicado a la potestad de declarar, este principio significará que su plazo corre desde que se pudo declarar la responsabilidad.

La jurisprudencia anterior a 2022 ya venía invocando la *actio nata*, aunque únicamente en la dirección que favorece a la Administración, es decir, para sostener que el plazo contra el responsable no empieza hasta que la acción contra él puede ejercitarse[13].

La sentencia 1308/2022 añade al principio su otra cara, que es la que se ha venido aplicando desde entonces: si el plazo corre desde que la acción nace, tampoco podrá el acreedor retrasar a su voluntad el nacimiento de la acción. Lo señala en los siguientes términos:

> *"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 (…)."*

En este sentido, las sentencias posteriores han aplicado la misma idea. Así, la 1022/2023 invoca también la *actio nata* y la seguridad jurídica, al afirmar que "no tiene sentido dejar pasar el tiempo sin declarar la responsabilidad (…) cuando se poseen inequívocamente datos concluyentes para declararla -en virtud de la llamada actio nata-", y la 1023/2023, de la misma fecha, añade los principios de seguridad jurídica y buena administración, señalando lo siguiente[14]:

> "(…) los principios de seguridad jurídica y buena administración -más que el de buena regulación, a nuestro parecer- se oponen al hecho de que quede en manos de la Administración tributaria postergar *ad calendas graecas* la declaración de responsabilidad de terceros, aquí solidaria, por sucesión empresarial, una vez conocido el vencimiento del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.
>
> Como hemos dicho antes con toda rotundidad, la propia naturaleza de la responsabilidad tributaria (arts. 41 a 43 LGT) como designio esencial de garantía y aseguramiento de la deuda exige la determinación inmediata del responsable -aquí por el art. 42.1.c) LGT-, tan pronto se conozca el impago de la deuda principal y la existencia de una causa legal que constituya presupuesto de la responsabilidad, sin que ese régimen pueda quedar alterado mediante los actos

[12] Artículo 1969 del Código Civil, aplicable en materia tributaria por la supletoriedad del artículo 7.2 LGT. El principio de la *actio nata* es constante en la jurisprudencia sobre responsabilidad: SSTS de 25 de abril de 2008 (rec. 6815/2002), fundamento cuarto; 18 de octubre de 2010 (rec. 2351/2005), fundamento cuarto; y 26 de abril de 2012 (rec. 5411/2008), fundamento segundo, entre otras.

[13] STS de 26 de abril de 2012 (rec. 5411/2008), citada en la STS 147/2022, fundamento quinto.

[14] STS 1023/2023, de 18 de julio (rec. 999/2022), fundamento sexto, "Consideraciones complementarias sobre este asunto", in fine. El "(…)" intermedio omite el inciso "-o, eventualmente, contra responsables anteriores, reconocida por esta Sala la posibilidad de la responsabilidad sucesiva o en cadena-".

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

> recaudatorios dirigidos contra el deudor principal (…) cuando aún no se ha declarado, pudiendo hacerse, la responsabilidad que en cada caso corresponda."

De lo anterior se desprende que la Administración ha de declarar la responsabilidad tan pronto como conozca el impago y el presupuesto de hecho, sin esperar al resultado de la acción de cobro frente al deudor principal, exigencia que las sentencias 545/2026, de 30 de abril, 666/2026, de 29 de mayo, y 785/2026, de 23 de junio, formularán también para la responsabilidad subsidiaria desde el deber de diligencia y el mismo principio de buena administración.

Con esa clave de lectura, el dies a quo del artículo 67.2 se concreta de forma distinta según el supuesto de responsabilidad solidaria de que se trate.

Así, en los supuestos del artículo 42.1 LGT la regla general será el día siguiente al fin del periodo voluntario del deudor principal.

La sentencia 1137/2023 (recurso núm. 2851/2021) ha precisado que, cuando la responsabilidad del artículo 42.1.a) alcanza a la liquidación y a la sanción impuestas al deudor principal, el periodo voluntario que cuenta es el que este tuvo para pagar la liquidación y no el de la sanción[15]: cuando el acuerdo de derivación "comprende la liquidación y la sanción que comportaron actuaciones distintas frente al deudor principal", "debe estarse al fin del período voluntario de pago de esa liquidación".

En el caso resuelto, la sanción se había impuesto antes de vencer el periodo voluntario de la liquidación, y lo que se retrasó hasta 2013 fue su propio periodo voluntario, por la suspensión obtenida al impugnarla: la sentencia eligió, pues, entre dos periodos voluntarios de dos deudas ya existentes, pues la sanción "se encuentra condicionada a la liquidación" y es, conforme al artículo 41.4 LGT, la excepción en el alcance de la responsabilidad.

Así entendida, la regla es coherente con el momento en que se puede actuar, dado que el artículo 174.1 LGT sólo permite declarar la responsabilidad una vez practicada la liquidación y el artículo 175.1.a) contempla la declaración anterior al vencimiento del periodo voluntario, bastando entonces con requerir el pago una vez transcurrido.

Distinto es el caso de la sanción impuesta una vez vencido el periodo voluntario de la liquidación, supuesto nada infrecuente, pues el procedimiento sancionador puede iniciarse en los seis meses siguientes a la notificación de la liquidación y durar otros seis (artículos 209.2 y 211.2 LGT): en él, hasta que no se impone la sanción no concurre el presupuesto de hecho del artículo 42.1.a), de manera que el plazo para declarar correría antes de que la potestad pudiera ejercitarse.

La propia sentencia 1137/2023 advierte esa dificultad al final de su fundamento quinto, al señalar que para declarar responsable al recurrente "necesariamente debe existir sanción, circunstancia que puede incidir en el plazo para declarar su responsabilidad, dado que opera de presupuesto de la misma", sin resolverla, dado que no se le planteaba.

---

[15] STS 1137/2023, de 15 de septiembre, fundamento séptimo (el razonamiento, en el fundamento quinto): *"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 computo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en periodo voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación"*.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

A nuestro entender, la solución la da la actio nata que hemos examinado (y también el artículo 67.2, párrafo segundo, LGT[16]): el plazo no puede correr antes de que la potestad pueda ejercitarse, y en el artículo 42.1.a) no puede ejercitarse hasta que se impone la sanción.

A estos efectos, no es necesario que la sanción sea firme, dado que el artículo 212.3 LGT[17] contempla la derivación de sanciones recurridas y la sentencia 487/2021, de 8 de abril, ha admitido, para la responsabilidad del artículo 42.2.a), que se derive la sanción no firme[18].

Por tanto, cuando se deriven conjuntamente la liquidación y la sanción, el dies a quo será el fin del periodo voluntario de la liquidación o, si la sanción se notifica con posterioridad, la fecha de su notificación al deudor principal, y no el fin del plazo para pagar la sanción, que puede retrasarse años si se impugna y que el Tribunal Supremo descartó expresamente[19].

Cuestión distinta es la de los supuestos del artículo 42.2 LGT -la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago-, cuyo presupuesto de hecho puede producirse tanto antes como con posterioridad al fin del periodo voluntario del deudor principal, y para los que el artículo 67.2 ha tenido dos redacciones.

En concreto, en la redacción originaria, vigente hasta el 30 de octubre de 2012, el párrafo segundo del artículo 67.2 LGT disponía que "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".

La Administración y el TEAC (RG 1302/2015 y RG 2288/2016) sostuvieron durante años que ambas redacciones significaban lo mismo (el plazo correría desde la ocultación sólo cuando esta fuera posterior al fin del periodo voluntario y, en el caso contrario, desde este

[16] El artículo 67.2, párrafo segundo, LGT indica que: "*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*". Si consideramos que el presupuesto de responsabilidad del artículo 42.1.a) LGT es la imposición de sanción, hasta que la msima no se haya notificado no se iniciará el plazo de prescripción.

[17] El artículo 212.3 LGT extiende la suspensión automática a *"las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando (…) sea recurrida por el responsable"*.

[18] STS 487/2021, de 8 de abril (rec. 1107/2020), fundamento cuarto*: "en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT, es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en período voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa".*

[19] Distinto es el supuesto en que solo se deriva la sanción, por no existir liquidación de cuota (así, la infracción del artículo 201 LGT): la resolución del TEAC de 18 de junio de 2025 (RG 3753/2022), fundamento cuarto, aplica sin más el artículo 67.2 LGT y computa el plazo desde el fin del periodo voluntario de la sanción (20 de enero de 2016), no desde su notificación (13 de diciembre de 2015). A nuestro entender, la diferencia con la derivación conjunta resulta del propio artículo 67.2 LGT: cuando solo se deriva la sanción, el periodo voluntario del deudor principal al que se refiere el párrafo primero solo puede ser el periodo voluntario de la sanción, mientras que, cuando se derivan la liquidación y una sanción posterior, el presupuesto de la responsabilidad se completa una vez vencido el periodo voluntario de la liquidación, que es el supuesto del párrafo segundo.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

último)[20], con apoyo en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, según la cual con la modificación se "mejora la redacción de la norma".

No obstante, en la sentencia 1308/2022 se rechazó esa interpretación para la redacción originaria, al entender que la nueva norma no aclara la anterior, sino que "la corrige sustantivamente de modo perjudicial para el tardíamente declarado responsable solidario", por lo que no podrá aplicarse a hechos anteriores a su entrada en vigor sin infringir el artículo 9.3 de la Constitución.

Según la sentencia 1308/2022, la versión originaria contiene una regla general y una excepción para el artículo 42.2 -"Este primer párrafo consagra una regla general y el segundo párrafo, una excepción"-, excepción que responde a la distinta naturaleza de esta responsabilidad, dado que el hecho que la determina "no guarda relación alguna con los hechos de los que surge la obligación del deudor principal"[21]. La doctrina fijada fue la siguiente:

> *"El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar 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."*

De acuerdo con lo anterior, el *dies a quo* será la fecha del acto de ocultación o transmisión.

El TEAC vino a modificar su criterio tras dicha sentencia. Así, en la resolución de 13 de diciembre de 2022 (RG 6421/2021), dictada sobre la redacción originaria, declaró que "el inicio del cómputo del plazo para declarar la responsabilidad empieza a correr desde que los hechos generadores de la responsabilidad tuvieron lugar", criterio que reiteró el 19 de enero de 2023 (RG 4738/2020).

Asimismo, la redacción originaria seguirá rigiendo cuando la ocultación sea anterior al 31 de octubre de 2012 y el procedimiento se inicie con posterioridad[22].

Respecto a las ocultaciones posteriores al 31 de octubre de 2012 (que son ya la mayoría de los casos), la cuestión no ha sido todavía objeto, a la fecha de este Paper, de un

---

[20] Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (RG 1302/2015), criterio único, y resolución de 21 de julio de 2016 (RG 2288/2016), criterios 1 y 2. La segunda añadió, como criterio 3, que *"no puede establecerse diferencia alguna, a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre un responsable declarado y un responsable no declarado, puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad"*.

[21] *STS 1308/2022, fundamento quinto, apartados 5, 6 y 9: "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"; los hechos determinantes de la responsabilidad del artículo 42.2 "nacen o dimanan de conductas, todas ellas acontecidas en fase recaudatoria, encaminadas, en su conjunto, al propósito de hacer estéril la acción de cobro de aquellas deudas"; y, "siendo unas y otras, pues, de diferente naturaleza (…), es lógico y comprensible que se prevea para ella una norma especial en materia de prescripción extintiva, en lo atinente al dies a quo".*

[22] Así lo han declarado las SSTS 92/2026, de 2 de febrero (rec. 1566/2024), 111/2026, de 5 de febrero (rec. 8899/2023), y 154/2026, de 16 de febero (rec. 601/2024).

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije doctrina.

En este caso, la interpretación literal del precepto vigente, que es la que siguen la Administración y el propio TEAC, sitúa el *dies a quo* en el fin del periodo voluntario del deudor principal cuando la ocultación es anterior, y en la ocultación cuando ésta es posterior.

Así se aplicó en otra resolución de 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020), dictada en un supuesto regido ya por la redacción vigente, en el que la reclamante había sostenido que el párrafo primero del artículo 67.2 se refiere a la potestad de exigir el pago y el segundo a la de declarar, tesis que el TEAC no acogió, aunque estimó la reclamación por haber transcurrido más de 4 años desde el fin del periodo voluntario del deudor principal.

El TEAC ha mantenido esa lectura en sus resoluciones posteriores a la sentencia 34/2025, sin citarla. Así, en las de 9 de mayo de 2025 (RG 8407/2023 y RG 8408/2023) rechaza expresamente que el plazo corra siempre desde la ocultación, dado que ello ocurre "solamente cuando dicho acto de ocultación tiene lugar con posterioridad a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal"[23].

Y en la de 14 de abril de 2026 (RG 5937/2022), con una ocultación de 2014, aprecia la prescripción respecto de las deudas cuyo periodo voluntario venció en 2014 y la niega respecto de las sanciones cuyo periodo voluntario venció en 2018, casi 4 años tras la ocultación.

Esta interpretación literal tiene una consecuencia que no debe pasar inadvertida. Bajo la redacción originaria, el Tribunal Supremo consideró contrario a la buena fe y a la *actio nata* que la Administración, conociendo la ocultación, pudiera supeditar a su voluntad el arranque del plazo, difiriéndolo a la liquidación de la deuda principal, mientras que, bajo la vigente, la interpretación literal producirá exactamente el mismo resultado para toda ocultación anterior al fin del periodo voluntario, que es el supuesto habitual, dado que quien vacía su patrimonio suele hacerlo antes de que la deuda le sea exigida.

Por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 sólo se ocupa del escenario contrario (el de la ocultación posterior).

La interpretación literal permitirá, de este modo, iniciar el procedimiento hasta 4 años tras la finalización del periodo voluntario, aunque la ocultación se hubiera producido mucho antes.

Sobre este punto, como decíamos, no ha fijado todavía doctrina el Tribunal Supremo[24], pero de la sentencia 34/2025, de 17 de enero (recurso núm. 4414/2023), podríamos deducir cuál será su criterio. En ella, en un supuesto regido ya por la redacción vigente -la compraventa determinante de la responsabilidad se celebró el 27 de agosto de 2014-, la Abogacía del Estado pretendía salvar parte de una derivación computando el plazo desde el fin del periodo voluntario de cada deuda, posterior a la compraventa.

El Tribunal Supremo rechazó dicha pretensión, declarando que "no puede erigirse en dies

[23] Resoluciones del TEAC de 9 de mayo de 2025 (RG 8407/2023 y RG 8408/2023), fundamento cuarto: *"el cómputo del plazo de prescripción para derivar la responsabilidad no siempre se cuenta desde que el acto de ocultación se produce, sino solamente cuando dicho acto de ocultación tiene lugar con posterioridad a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal"*.

[24] Lo reconoce la propia Sala en la STS 111/2026, de 5 de febrero (rec. 8899/2023), fundamento tercero, apartado 2: *"esta Sala no ha procedido a interpretar el alcance de la nueva redacción, pero no lo ha hecho por entender que, ante un supuesto similar al de autos, la misma no era aplicable"*.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

a quo la fecha de finalización del periodo voluntario de pago de las diversas deudas que expone el AE (4 deudas, cuyo fin de periodo voluntario se produjo en 2015 o 2016), pues esa tesis es directamente contraria a nuestra jurisprudencia", y explicó el origen de dicha tesis señalando lo siguiente:

> *"La tesis de la Administración del Estado (…) surge de la confusión legal que padece la propia Ley entre las dos modalidades diferentes de la prescripción extintiva (art. 66 LGT) (…): a) la que rige para declarar la condición de responsable, desde que se produjo el hecho desencadenante de esa responsabilidad, en este caso la celebración del contrato de compraventa (…); y b) la otra modalidad de la prescripción extintiva, cuya finalidad es obtener el pago al responsable (…)."*

De lo anterior se desprende que la sentencia proyecta la doctrina de las dos potestades sobre la redacción vigente: parece reservar la referencia al periodo voluntario del párrafo primero para la potestad de exigir el pago y sitúa la de declarar, también bajo la norma actual, en el hecho desencadenante de la responsabilidad.

Asimismo, la sentencia añade que la posición contraria supondría extender la responsabilidad a deudas nacidas con posterioridad a la ocultación, lo que casa mal con el dolo que exige el precepto[25].

Cabe observar, por nuestra parte, que el párrafo primero del artículo 67.2 LGT difícilmente puede fijar el dies a quo de la potestad de exigir el pago al responsable ya declarado, dado que dicho párrafo se refiere al periodo voluntario del deudor principal.

En efecto, como hemos señalado en el apartado 2, el plazo para exigir el pago al responsable ya declarado se cuenta desde el fin del periodo voluntario que se abre al propio responsable con la notificación del acuerdo de derivación.

Por tanto, de la sentencia 34/2025 sólo cabe deducir, en este punto, que el plazo de la potestad de declarar se cuenta desde el hecho desencadenante de la responsabilidad.

En nuestra opinión, la interpretación que cabe deducir de la sentencia 34/2025 es la correcta. Si la potestad de declarar nace con el presupuesto de hecho, ¿puede su *dies a quo* depender de un acontecimiento posterior y ajeno a la conducta del responsable, como es la liquidación de una deuda que no es la suya?

La respuesta debe de ser negativa, dado que nada justifica que el plazo quede a la espera de un hecho que depende sólo de la Administración.

Hay que reconocer, no obstante, que la letra del párrafo primero le ofrece a la Administración un argumento de peso: la *actio nata* es una regla supletoria que cede ante la "disposición especial" y el párrafo primero del artículo 67.2 lo es conforme a su redacción, situando la propia sentencia 1308/2022 el límite del principio en "el límite legal contado desde el nacimiento de la acción".

A ese argumento se suma otro de orden lógico: mientras la deuda no está liquidada o autoliquidada, el artículo 174.1 LGT no permite declarar la responsabilidad, y mientras no vence el periodo voluntario no hay "deuda tributaria pendiente" de la que responder (artículo 42.2 LGT), dado que el deudor principal puede pagar, por lo que situar el dies a quo en una ocultación anterior a la liquidación haría correr el plazo cuando la potestad no puede ejercitarse.

[25] STS 34/2025, fundamento tercero.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

Ese argumento, sin embargo, concurría ya en el caso de la sentencia 1308/2022 -ocultación de 2010 y liquidación de 2015- y el Tribunal Supremo computó el plazo desde la ocultación "con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal", aunque así lo disponía expresamente la redacción originaria del artículo 67.2.

En todo caso, el Tribunal Supremo no se limitó a aplicar la letra del precepto, sino que consideró que computar el plazo desde la ocultación "es respetuoso con el principio de la actio nata, pues son tales negocios evasores a los que ha de atenderse al efecto", razonamiento que parece no depender de la redacción aplicable.

A nuestro entender, computar el plazo desde la ocultación es respetuoso con la actio nata aunque la deuda no esté todavía liquidada. Esto es así debido a que la Administración puede, desde la ocultación, investigar y adoptar medidas cautelares (artículo 41.5 LGT), declarar la responsabilidad antes del vencimiento del periodo voluntario (artículo 175.1.a) y, sobre todo, no demorar la liquidación de la que depende el cobro, que es lo que la actio nata, en su cara inversa, le impide.

Será el Tribunal Supremo quien fije finalmente la doctrina cuando se le plantee de forma directa, coexistiendo hasta entonces las dos interpretaciones.

Veamos un ejemplo de la diferencia entre una y otra.

El 1 de marzo de 2019, el administrador de la sociedad A transmite un inmueble de ésta a la sociedad B, de la que son socios sus hijos, sin que en dicha fecha el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2018 de la sociedad A haya sido previamente objeto de comprobación.

El 1 de junio de 2022, tras una inspección del citado impuesto iniciada en 2021, se notifica a la sociedad A la liquidación correspondiente, cuyo periodo voluntario de pago finaliza el 20 de julio de 2022 y el 1 de octubre de 2024 se notifica a la sociedad B la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT.

Con la interpretación literal, el plazo para declarar la responsabilidad de la sociedad B se contará desde el 21 de julio de 2022, por lo que el 1 de octubre de 2024 la potestad de declarar no habrá prescrito, y ello aunque la Administración conociera la transmisión desde su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Con la interpretación que cabe deducir de la sentencia 34/2025, en cambio, el plazo se contará desde el 1 de marzo de 2019 y habrá vencido el 1 de marzo de 2023, dado que ninguna actuación frente a la sociedad adquirente lo interrumpió: cuando se notificó el inicio del procedimiento, la potestad de declarar estaba ya prescrita.

El Proyecto de Ley al que nos hemos referido en el apartado anterior refuerza, por cierto, la interpretación literal: el nuevo artículo 67.2 fijará el *dies a quo* para los responsables solidarios en el día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal o, de ser posteriores, en el momento en que hayan tenido lugar todos los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad, refiriendo ya expresamente ambas reglas al plazo "para declarar la responsabilidad tributaria" y aplicando su disposición transitoria segunda las nuevas reglas "a los derechos no prescritos y a los procedimientos en curso"[26].

[26] Proyecto de Ley 121/000060, artículo primero, apartado dos, nuevo artículo 67.2 LGT. El mismo precepto dispone que el plazo para exigir el pago al responsable ya declarado *"se iniciará desde el día siguiente a*

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

A nuestro entender, de aprobarse el proyecto en dichos términos, la cuestión quedaría finalmente resuelta por el legislador en el sentido que sostiene la Administración.

En este caso, la interpretación que cabe deducir de la sentencia 34/2025 conservaría valor, al menos, para los supuestos en los que, conforme a dicha interpretación, la potestad de declarar hubiera prescrito ya en la fecha de entrada en vigor de la reforma, dado que la disposición transitoria segunda no alcanza a los derechos ya prescritos.

Aun así, cabe entender que la distinta naturaleza de la responsabilidad del artículo 42.2 LGT seguirá siendo el argumento principal en favor de un *dies a quo* propio. Así, las demás responsabilidades solidarias se anudan, en palabras de la propia sentencia 1308/2022, a "la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal", mientras que la del artículo 42.2 nace de un acto propio del tercero sobre el patrimonio del deudor, acto desde el cual la Administración ya puede actuar contra él.

Por último, cualquiera que sea la interpretación que prevalezca, el TEAC ha precisado tres reglas de cómputo que conviene dejar apuntadas:

a) La suspensión de la deuda o de la sanción del deudor principal no pospone el dies a quo, que se sitúa en el periodo voluntario de pago "inicial", dado que la suspensión no impedía a la Administración declarar la responsabilidad[27].

b) En la responsabilidad en cadena, el periodo voluntario que cuenta es el del acuerdo de derivación dictado frente al primer responsable[28].

c) En las ocultaciones realizadas mediante varios negocios, el plazo corre desde el último de ellos, siempre que quede acreditada "una unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única, aunque se haya manifestado en varias operaciones"[29].

Una vez fijado el *dies a quo*, quedará por determinar qué actuaciones interrumpen el plazo.

4. La interrupción del plazo de prescripción de la potestad de declarar

Queda por dirimir, finalmente, qué actos interrumpen el plazo de prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad.

El criterio tradicional de la Administración se apoyaba en el artículo 68.8 LGT, cuyo primer

aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario concedido al responsable", con lo que recoge también el segundo de los dos plazos.

[27] Resoluciones del TEAC de 14 de abril de 2026 (RG 7417/2022 y RG 8087/2022), para la sanción suspendida automáticamente en periodo voluntario, y de 16 de junio de 2026 (RG 1367/2024) y 17 de julio de 2026 (RG 3900/2023), para la deuda suspendida en vía económico-administrativa.

[28] Resolucón del TEAC de 17 de julio de 2026 (RG 3900/2023), fundamentos sexto a octavo.

[29] Resolución del TEAC de 17 de julio de 2026 (RG 3900/2023), fundamento quinto. En el mismo sentido, resoluciones de 14 de marzo de 2024 (RG 1420/2021 y RG 3800/2021).

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

párrafo dispone que, "interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables".

Este criterio contaba, además, con el respaldo de una jurisprudencia de la Sala Tercera construida entre 2008 y 2016 sobre la doctrina de los dos periodos que hemos expuesto anteriormente en el apartado 2.

Así, en la sentencia de 26 de abril de 2012 se afirmó que los actos "capaces de detener la prescripción respecto del obligado principal la paralizan también para el responsable", en la de 9 de junio de 2014 (rec. 432/2012) se llegó a rechazar, incluso, que esos actos tuvieran que comunicarse al responsable, por tratarse de "un escenario de imposible cumplimiento", y en la de 21 de junio de 2016 (rec. 1312/2015) se consideró la regla "idéntica a la general del Código Civil".

Por su parte, la sentencia de 19 de noviembre de 2015 (rec. 3727/2014) pertenece también a la jurisprudencia anterior, dado que en ella el Tribunal Supremo reiteró la doctrina de los dos periodos y desestimó el recurso del responsable. No obstante, la sentencia 1308/2022 la cita en apoyo de la nueva doctrina, transcribiendo como jurisprudencia propia una frase que, en realidad, figura en el resumen de las alegaciones del recurrente, y la sentencia 1022/2023 le atribuye también dicha doctrina.

Así lo reconoce la sentencia 1137/2023, que atribuye la confusión generada en esta materia a "lecturas equívocas" de la sentencia de 2015, presentes incluso en "algunos pronunciamientos de esta Sala Tercera", y señala que la misma "en modo alguno excluye que la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal determina también la interrupción respecto del responsable solidario".

Asimismo, en la resolución de 21 de julio de 2016 (RG 2288/2016) el TEAC elevó a doctrina la jurisprudencia de los dos periodos (la de la jurisprudencia anterior a 2022), al negar que pudiera establecerse diferencia alguna, a efectos de la interrupción de la prescripción del artículo 68.8 LGT, entre un responsable declarado y otro no declarado, dado que ambos habrían incurrido igualmente en el supuesto de hecho de la responsabilidad.

No obstante, en la sentencia 1308/2022 se puso de manifiesto la consecuencia a la que conduce ese entendimiento de la norma. De aceptarse, quedaría vacía de contenido la regla del artículo 67.2 LGT que fija un dies a quo para la prescripción del responsable.

Esto es así debido a que, conforme al artículo 68.6 LGT, una vez producida la interrupción se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. De este modo, dicho plazo se contaría desde el último apremio o embargo practicado al deudor principal y no desde el día señalado en el artículo 67.2.

En palabras de la sentencia, "no se lograría entender qué efectos tendría fijar un dies 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".

Pues bien, la doctrina de las dos potestades evita dicha consecuencia, dado que los actos recaudatorios seguidos frente al deudor principal interrumpen el plazo para exigir el pago, pero no el plazo para declarar la responsabilidad, y los "demás obligados" a los que el artículo 68.8 extiende la interrupción son, únicamente, los responsables ya declarados. Así lo señala la sentencia 1022/2023:

> *"(…) cuando el art. 68.7 LGT alude a la extensión de la interrupción a los demás*

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

> *obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo, en sentido extensivo y ampliatorio, a los que estuvieran incursos en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge ésta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables.*
>
> *(…)*
>
> *De no ser interpretado el precepto de este modo (…) 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 (…).”*

Así, la doctrina fijada es que el plazo “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 (…) se dirija a quien previamente ha sido declarado responsable”, y que “el carácter interruptivo de actuaciones recaudatorias solo es apto y eficaz para la exigencia del cobro al responsable de una deuda ya derivada”.

Esta doctrina ha sido reiterada, además, en todas las sentencias posteriores, con allanamiento de la Abogacía del Estado en las sentencias 343/2024, de 29 de febrero, y 1383/2024, de 22 de julio, y sin él en la 34/2025 y en las 92/2026, 111/2026 y 154/2026, de febrero de 2026.

En este sentido, la sentencia 1137/2023, de 15 de septiembre (recurso núm. 2851/2021), extendió esta doctrina a la responsabilidad del artículo 42.1.a) LGT, distinguiendo expresamente entre la “jurisprudencia anterior” y la “nueva jurisprudencia”.

En efecto, el requisito del conocimiento formal del obligado tributario, exigido por los apartados 1 y 2 del artículo 68 LGT para toda actuación interruptiva, es otro de los puntos que separan una y otra jurisprudencia, pues la anterior lo tenía por cumplido con la notificación al deudor principal, asumiendo con normalidad que no tienen por qué conocerse quiénes son los responsables cuando se producen los actos de interrupción, mientras que la “nueva jurisprudencia” entiende que, si la ley exige conocimiento formal, la prescripción no se interrumpe frente a quien no ha sido notificado de nada, y que “no cabe minimizar la garantía del procedimiento”.

A ello se añade que la Administración no carece de herramientas jurídicas para averiguar quiénes son los responsables antes de declararlos: el artículo 41.5 LGT le atribuye las facultades de investigación de los artículos 142 y 162 y la posibilidad de adoptar las medidas cautelares del artículo 81, sin que el plazo deba prolongarse en sede del tercero[30].

De acuerdo con esta doctrina, interrumpirán el plazo de la potestad de declarar los actos dirigidos al presunto responsable, con su conocimiento formal, orientados a determinar su condición de tal (la comunicación de inicio del procedimiento de derivación y las actuaciones seguidas en él)[31], así como el recurso o reclamación interpuesto contra el

[30] Artículo 41.5 LGT, segundo inciso: *“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”*.

[31] Resoluciones del TEAC de 9 de mayo de 2025 (RG 8407/2023 y RG 8408/2023), fundamento cuarto: la notificación de la comunicación de inicio *“se encuadra dentro de las causas de interrupción del plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad”*, que *“son las previstas en el artículo 68.1 de la LGT”*.

ROMÁ BOHORQUES TAX & LEGAL

acuerdo de derivación, que interrumpe la potestad de declarar aunque no interrumpa la acción de cobro de la deuda derivada.

En cambio, no lo interrumpirán las actuaciones de cobro seguidas frente al deudor principal ni frente a otro responsable, declarado o no[32], ni la declaración de concurso del deudor principal, como ha declarado el TEAC, dado que el concurso interrumpe el derecho a recaudar, pero no afecta al derecho a declarar la responsabilidad[33].

A nuestro entender, el mismo resultado se deduce del propio artículo 68.8 LGT, cuyo último párrafo extiende la suspensión por litigio o concurso al "resto de los sujetos solidariamente obligados al pago", condición que no tiene el responsable todavía no declarado.

A ello se añade que dicho párrafo se refiere al "plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66", por lo que la suspensión tampoco alcanzaría al plazo para declarar la responsabilidad, que es el plazo del artículo 66.a) según la sentencia 1308/2022.

El Tribunal Supremo no ha resuelto todavía esta cuestión para la responsabilidad solidaria, dado que la sentencia 1137/2023 la dejó expresamente sin respuesta por innecesaria, ni para la subsidiaria, pues en las citadas sentencias 545/2026, 666/2026 y 785/2026 se pronunció únicamente sobre el dies a quo, sin entrar en los "efectos suspensivos" que la Abogacía del Estado atribuía al concurso.

No obstante, en las dos primeras apreció la prescripción con el concurso todavía abierto, lo que difícilmente se concilia con que este suspenda el plazo para declarar la responsabilidad.

Tampoco interrumpirán el plazo las actuaciones de un primer procedimiento de derivación anulado por inexistencia del presupuesto de la responsabilidad, supuesto distinto del de la anulación por defectos formales, que permite un nuevo procedimiento y un segundo acuerdo[34].

El Tribunal Central ha extendido esta regla al procedimiento anulado por estar prescrita la acción y al archivado por la propia Administración, equiparando este último al procedimiento caducado, cuyas actuaciones no interrumpen la prescripción por disposición expresa del artículo 104.5 LGT, dado que en todos ellos lo actuado pierde su eficacia y, con ella, su efecto interruptivo[35].

Nada de lo anterior afecta al segundo de los plazos, el de la potestad de exigir el pago al responsable ya declarado, que se computará por separado (desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario abierto con la notificación del acuerdo de derivación) y se interrumpirá conforme a los artículos 68.2 y 68.8 LGT.

---

[32] Resoluciones del TEAC de 13 de diciembre de 2022 (RG 6421/2021 y RG 3257/2020), que cambiaron el criterio de la resolución de 21 de julio de 2016 (RG 2288/2016).

[33] Resolución del TEAC de 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020), fundamento tercero: el plazo para declarar la responsabilidad solidaria *"tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal"*.

[34] STS 1869/2024, de 22 de noviembre (rec. 2977/2023). Para la anulación por defectos formales, STS 538/2023, de 28 de abril (rec. 546/2021).

[35] Resoluciones del TEAC de 17 de febrero de 2026 (RG 7850/2023), 13 de marzo de 2025 (RG 7244/2022), 30 de abril de 2026 (RG 10615/2022), 18 de junio de 2025 (RG 3753/2022) y 9 de mayo de 2025 (RG 9084/2021).

ROMÁ BOHORQUES
TAX & LEGAL

En este segundo plazo, el artículo 68.8 opera con su alcance propio, de modo que la interrupción se extiende entre el deudor principal y los responsables declarados y la suspensión por litigio o concurso respecto de uno de ellos producirá el mismo efecto para los demás[36], tratándose del único ámbito en el que la jurisprudencia anterior sigue siendo aplicable.

La prescripción de la potestad de declarar la responsabilidad subsidiaria del artículo 43 LGT, en la que el *dies a quo* se sitúa en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la declaración de fallido se dicte con posterioridad, será objeto de otro Paper.

Bibliografía

- BAÑERES DE FRUTOS, M. La inapropiada asociación de la potestad recaudatoria con la autotutela ejecutiva. Su ejemplo desde la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad tributaria solidaria; Quincena Fiscal, Nº 2, Sección Estudios, Quincena del 1 al 15 de febrero de 2025.
- ESTÉBANEZ CUEVAS, R. Análisis teórico-práctico de la prescripción en la responsabilidad tributaria a la luz de la nueva jurisprudencia; Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, 509-510 (agosto-septiembre 2025), págs. 91-120.
- SERRA GARCÍA, M. El «dies a quo» de la prescripción en la responsabilidad solidaria y su interrupción; Quincena Fiscal, Nº 22, Sección Estudios, Quincena del 16 al 31 de diciembre de 2023.

 El presente documento no constituye en modo alguno asesoramiento jurídico.

[36] Último párrafo del artículo 68.8 LGT: *"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"*.