

***Dies a quo* de la prescripción cuando el fallido es concursado.**

Acción contra el responsable subsidiario

Rosa Fraile Fernández

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos (España)*

rosa.fraile@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>

Extracto

Crédito tributario, concurso de acreedores, prescripción y responsabilidad tributaria. De las múltiples aristas del prisma que se presenta, en este estudio abordaremos la cuestión sobre la determinación del *dies a quo* para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores.

En el presente texto se abordará el instituto de la prescripción desde el análisis de su esencia. Se planteará la relación del concurso de acreedores y la documentación en él obrante con la declaración de fallido del deudor principal. Se defenderá que la corrección de la interpretación literal de la norma a través de la valoración de los principios jurídicos y la regla de la *actio nata* deben llevar a determinar que la Administración puede y debe declarar fallido al deudor cuando su insolvencia quede patente en el informe trimestral de liquidación que corresponda.

Palabras clave: responsabilidad tributaria; concurso de acreedores; fallido; prescripción; *dies a quo*; *actio nata*.

Recibido: 04-03-2025 / Aceptado: 04-03-2025 / Publicado: 15-04-2025

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2025). *Dies a quo* de la prescripción cuando el fallido es concursado. Acción contra el responsable subsidiario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 53-95. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24389>



Beginning of the limitation period when the main debtor is in bankruptcy procedure. Subsidiary tax liability action

Rosa Fraile Fernández

Abstract

Tax credit, bankruptcy, expiry date and tax liability. From the many aspects of the prism that is presented, this article deals with the question of the determination of the starting date of the limitation period for the declaration of subsidiary tax liability when the main debtor is subsumed in the insolvency procedure.

In this text, the institution of expiration will be addressed from the analysis of its essence. The bankruptcy proceedings and the documentation contained therein and the relationship with the declaration of insolvency of the main debtor will be considered. It will be argued that the correction of the literal interpretation of the rule through the assessment of the legal principles should lead to the determination that the Administration can and should declare the debtor bankrupt when its insolvency is evident in the corresponding quarterly liquidation report.

Keywords: tax liability; bankruptcy, insolvency, expiry date, starting date.

Received: 04-03-2025 / Accepted: 04-03-2025 / Published: 15-04-2025

Citation: Fraile Fernández, R. (2025). Días a quo de la prescripción cuando el fallido es concursado. Acción contra el responsable subsidiario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 53-95. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24389>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Responsabilidad tributaria, breve presentación
 - 3. Concurso de acreedores, información
 - 3.1. Contabilidad e informes
 - 3.2. Conocimiento por parte de la Administración tributaria
 - 4. Prescripción tributaria, su esencia
 - 5. Prescripción de la facultad de exigir responsabilidad tributaria subsidiaria estando el deudor principal en concurso
 - 5.1. Prescripción de la responsabilidad tributaria subsidiaria
 - 5.2. *Dies a quo*
 - 5.3. *Actio nata*
 - 5.4. La última actuación recaudatoria cuando el deudor principal está concursado
 - 5.5. Deudor fallido pendiente concurso
 - 5.6. La reforma que viene, breve apunte
 - 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Existen institutos jurídicos que manifiestan especial complejidad a cualquiera que se inicia en su estudio, como puede ser el caso de la prescripción. Contamos con figuras tributarias de enorme y creciente conflictividad, como puede ser el caso de la figura del responsable tributario. Se plantean problemáticas específicas cuando se aborda la materia tributaria en concurrencia con el concurso de acreedores, donde tienden a primar los principios concursales, mientras la Administración trata de forzar sus privilegios. Día a día se plantea la importancia de la responsabilidad social de la Administración y su deber de actuar conforme al tan de moda «principio de buena administración», que queda, sin embargo, en entredicho en numerosas facetas de las actuaciones tributarias.

Este primer párrafo debiera servir para sostener la dificultad de lo que a continuación pretende abordarse: el inicio del cómputo del plazo de prescripción para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el obligado principal se halla en concurso de acreedores. Responsabilidad tributaria subsidiaria, prescripción y concurso de acreedores y la conjunción de todo ello nos merecen escribir las próximas líneas para tratar de defender la hipótesis que aquí ya presentamos: el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el obligado principal se encuentra en fase de liquidación del concurso de acreedores debe situarse en el momento en el que la Administración tributaria conoce el informe del administrador concursal por el que se manifiesta la ausencia de bienes suficientes como para hacer frente al pago de todos los créditos ordinarios una vez abierta la fase de liquidación. Será uno de los informes trimestrales de liquidación el que marcará el momento en el que la Administración conozca fehacientemente la falencia del obligado principal y debe iniciar la búsqueda de otras fuentes de pago, los responsables subsidiarios.

Para justificar la hipótesis señalada, debemos presentar unas breves notas sobre responsabilidad tributaria, sobre declaración de fallido y sobre concurso de acreedores, abordando respecto a este la documentación que en él obra y la personación administrativa en tales procesos. Junto con ello, habremos de abordar la prescripción, como instituto propio del derecho privado que se recibe con particularidades en el ámbito tributario y que tiene su rizo máximo cuando se entrelaza con la responsabilidad y, en especial, con la que lo

es de carácter subsidiario. Aún vigente la Ley general tributaria de 1963 ya se planteaba la falta de seguridad jurídica que podía suponer el plazo para derivar responsabilidad tributaria subsidiaria; asunto este en el que no se ha avanzado debidamente en lo que a legislación se refiere, aunque sí consideramos que se ha ido avanzando algo en su interpretación.

La responsabilidad subsidiaria exige la declaración de fallido del deudor principal; la dificultad radica en determinar si esta declaración de fallido puede tener lugar en un momento tan posterior al nacimiento de la deuda tributaria como la Administración desee o en un momento tan posterior a la falencia real como se estime oportuno. Obsérvese que una cosa es que un sujeto sea insolvente y otra que se haya producido la declaración de fallido. En cualquier caso, debemos recordar en este punto que la declaración de fallido es requerida, pero no marca conforme a ninguna norma el *dies a quo*, sino que este se presenta en el tiempo de la última actuación recaudatoria llevada a cabo contra el obligado principal. Señalado lo anterior, es impropio de una buena Administración que se prolonguen las actuaciones recaudatorias más allá del momento en que se conozca la insolvencia, pues el deber de recaudar exige que la Administración actúe de manera diligente en beneficio del interés público.

No queremos extender las disertaciones en exceso en todo aquello que no resulte estrictamente necesario para dedicar las siguientes páginas, en tanto como podamos, a la verdadera discusión que planteamos. No obstante, como anunciamos *supra*, hemos de comenzar vertiendo una serie de comentarios sobre elementos que deben quedar sentados con antelación. Por ello, haremos un brevísimo repaso al instituto de la responsabilidad tributaria, poniendo especial interés en la de carácter subsidiario. Nos detendremos a observar algunos de los informes de carácter económico-financiero que se emiten en el procedimiento concursal, valorando la información que en ellos se contiene y la disponibilidad de dicha información para la Administración. Posteriormente, de forma sucinta, pero profunda, plantearemos la esencia de la prescripción en el ámbito tributario para continuar abordando la cuestión planteada sobre el *dies a quo* del plazo de prescripción para derivar responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el deudor principal está en concurso de acreedores. Finalizaremos con unas conclusiones que sustentan la hipótesis que ya se ha apuntado en este mismo epígrafe introductorio.

2. Responsabilidad tributaria, breve presentación

El responsable es un obligado al pago de la deuda tributaria de un tercero, sumando a su obligación la cuantía de las sanciones en muchos casos. Las sanciones tributarias no son deuda tributaria (art. 58.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT–) y la responsabilidad «alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario» (art. 41.3 de la LGT), pero lo cierto es que son de importancia los tipos responsables que incluyen la derivación de las sanciones al declarado responsable.

Podemos decir que el responsable no nace, sino que se hace. Y se hace, en cierto punto, por acto administrativo revestido de carácter constitutivo o cuasi-constitutivo. Si la derivación de responsabilidad tiene carácter constitutivo o declarativo es un asunto doctrinalmente abordado de manera tangencial en muchas ocasiones, al dirimir si nos hallamos ante un proceso de recaudación o de liquidación-declaración.

El procedimiento de derivación de responsabilidad se encuentra regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT. Hasta tiempos recientes, el procedimiento venía desarrollándose reglamentariamente a través de dos normas bien diferenciadas, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAGIT), y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR). Es con la entrada en vigor de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, cuando concluye la andadura de los órganos de gestión e inspección en el ámbito de la derivación de responsabilidad tributaria, quedando los órganos de la recaudación encargados del procedimiento de derivación. A través del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, se modificaron los correspondientes artículos del RGR para la configuración del procedimiento de derivación y cobro de la obligación del responsable en el marco de los procedimientos de recaudación. Con ello, queda manifiesto que la derivación de responsabilidad es una actuación recaudatoria, si bien, se ha venido a considerar por la mayoría de la doctrina que la naturaleza del procedimiento es declarativa. A ello dedicamos algunas páginas recientemente (Fraile Fernández, 2024b, pp. 57-61), afirmando que la naturaleza del procedimiento parece ir más allá del mero procedimiento declarativo, pudiendo alcanzar la condición de procedimiento constitutivo:

En línea con lo dispuesto en el derecho sancionador, se podría interpretar que la responsabilidad no nace hasta que esta es declarada, en el mismo sentido en que se afirma que no existe infracción sin acto administrativo que la declare (Fraile Fernández, 2024b).

También entonces dijimos que algunas sentencias recientes del TS nos empujan a mantener este razonamiento, pues, como indica el Alto Tribunal en su Sentencia 1022/2023, de 18 de julio (rec. núm. 6669/2021), «hasta tanto no se produzca esa declaración formal, no nace la responsabilidad». Y tanto es así que, en tiempos más recientes, hemos conocido que, conforme a nuestro Alto Tribunal, no existen responsables solidarios si no han sido así declarados por acto administrativo, no pudiendo el responsable subsidiario exigir que se ataque primero el patrimonio del que se halla en el supuesto de hecho pertinente para el nacimiento de la responsabilidad tributaria solidaria si no ha tenido a bien la Administración así declararlo. Nos referimos a la STS 680/2024, de 22 de abril (rec. núm. 9119/2022), en la que se plantea si, siendo patente la incursión en causa de responsabilidad solidaria de un tercero, no debiera la Administración derivar responsabilidad sobre este y declarar

su falencia antes de atacar el patrimonio del responsable subsidiario. Como es conocido, la respuesta del TS ha sido que ningún precepto «exige que la declaración de responsabilidad subsidiaria precise agotar las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, pues se refieren a la declaración de fallido de los responsables solidarios si los hubiera». No compartimos, como gran parte de la doctrina, que se permita esta arbitrariedad administrativa que limita los derechos del responsable subsidiario; ahora bien, no queda duda, desde esta perspectiva, que en el TS se está sosteniendo el carácter constitutivo del acto de derivación de responsabilidad.

Así pues, «el responsable es un obligado tributario que es atraído al ámbito de aplicación de los tributos por medio de un procedimiento iniciado para declarar su responsabilidad» (Eseverri Martínez, 2008, p. 1240). De modo que no existe responsable hasta que este no es llamado administrativamente.

La responsabilidad tributaria se manifiesta como un instituto de gran relevancia:

por el que se configura un obligado tributario, el responsable, cuya obligación es exclusivamente de carácter material, que se posiciona junto al deudor principal por cumplir el presupuesto de hecho del que deriva su responsabilidad y por existir una deuda vencida y exigible que corresponde a aquel deudor principal que no la ha satisfecho; es decir, se trata de una obligación accesorio cuya finalidad o naturaleza primaria es la garantía de la deuda tributaria (Fraile Fernández, 2024b, p. 38).

La garantía del pago de la deuda tributaria que supone la figura del responsable puede aparecer desde la solidaridad o desde la subsidiariedad. Así, el responsable subsidiario se coloca junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda tributaria de aquel deudor principal una vez que este y los responsables solidarios, si los hubiera, son considerados administrativamente incapaces de pagar tal deuda tributaria. Que el obligado principal no sea incapaz de pagar la deuda debe quedar motivado y justificado en el expediente de derivación de responsabilidad. Para ello, debe haberse emitido un acto administrativo en el que se manifieste que se ha constatado la ausencia de bienes realizables para hacer frente al pago de la deuda tributaria. Solo una vez que el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios han sido declarados fallidos puede la Administración acudir contra el responsable subsidiario y atacar su patrimonio.

En estas líneas preliminares debemos manifestar que la derivación de la responsabilidad tributaria constituye un acto necesario para que pueda exigirse el pago al responsable. El acto por el que se declara responsable de la deuda tributaria a un tercero distinto del sujeto pasivo es, como todo acto administrativo, un acto reglado que ha de someterse a la norma vigente y a los principios del derecho tributario en particular y del derecho administrativo en general.

3. Concurso de acreedores, información

Como se acaba de recordar, para que la Administración pueda derivar responsabilidad tributaria subsidiaria es preciso que declare la falencia del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios. Para ello, la Administración debe emitir un acuerdo motivado en el que manifieste la ausencia de bienes suficientes para hacer pago de la deuda tributaria por parte de los obligados.

La emisión de la declaración de fallido requiere, por tanto, que la Administración conozca el estado patrimonial del deudor. La declaración del concurso no significa necesariamente que un deudor se encuentre en situación de insolvencia definitiva ni que no pueda hacer frente en un futuro próximo a las deudas que recaen sobre su patrimonio. Pese a lo expuesto, razonado con base en la legislación, podemos razonar, con base en la realidad, que lo habitual es que los concursos acaben en liquidación porque no haya acuerdo para alcanzar un convenio atendiendo a la posible viabilidad del negocio. De otro lado, incluso en los casos de convenio, es frecuente que el crédito subordinado nunca se abone y los ordinarios sufran quitas y esperas de importancia.

La cuestión, en el marco de la derivación de responsabilidad subsidiaria, es orientar cómo puede la Administración emitir actos declarando fallido al concursado sin poder investigar su patrimonio en el marco del procedimiento administrativo de apremio. Naturalmente, la solución se encuentra en el propio concurso de acreedores. Estamos ante un procedimiento fiscalizado por el juez concursal y atendido por la administración concursal que, con la colaboración del concursado y la atención a las apreciaciones de los acreedores, debe producir información detallada de la situación económica del concursado. Como veremos a continuación, el informe de la administración concursal y los informes trimestrales de liquidación han de ser considerados como elementos de gran relevancia en la determinación de la solvencia o insolvencia del concursado.

No solo la existencia de información es relevante, sino que también se ha de atender a la disponibilidad de tal información. Como también veremos en líneas posteriores, la Administración tiene acceso a toda esta información por dos vías. De un lado, como acreedor genérico del que conste dirección de correo electrónico en el concurso. De otro, como acreedor personado, que recibe por la vía del Juzgado de lo Mercantil la documentación precisa.

3.1. Contabilidad e informes

La contabilidad está presente en buena parte de la documentación que se ha de preparar a lo largo del proceso concursal, sirviendo de base tanto para el inicio del procedimiento como para fundamentar la solución que se le aplicará a este y tomar la decisión sobre el momento de su conclusión.

Como es conocido, la declaración del concurso tiene su fundamento en la insolvencia del deudor común, es decir, de aquel que arrastra deudas frente a varios acreedores. La insolvencia puede ser actual o inminente, incluso puede ser reversible, siendo precisamente esta posible reversión de la insolvencia la fundamentación del convenio concursal, solución del procedimiento que es la preferida por el legislador.

Para solicitar el concurso voluntario, ese que puede iniciarse tanto por insolvencia actual como por insolvencia inminente a petición del propio deudor, se exige la presentación de:

una memoria expresiva de la historia económica y jurídica del deudor; de la actividad o actividades a que se haya dedicado durante los tres últimos años y de los establecimientos, oficinas y explotaciones de que sea titular, y de las causas del estado de insolvencia en que se encuentre (art. 7.1.º del Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley concursal –TRLR–).

Junto a ello se entregará un inventario completo de bienes y derechos, la relación de acreedores y el número de trabajadores (art. 7.2.º a 4.º del TRLC). Asimismo, si el deudor está obligado a la llevanza de contabilidad, deberá aportar las cuentas anuales, los informes de gestión y, en su caso, los de auditoría. A ello habrá de añadir una memoria explicativa de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de las cuentas y otra que especifique los cambios que hubieran podido acontecer en el patrimonio neto, todo ello, conforme al artículo 8 del TRLC.

Puede que el inicio del procedimiento concursal no implique la aportación de la documentación mencionada *supra* por tratarse de concurso necesario, aquel que se declara a solicitud de uno o varios acreedores, estando el deudor en estado de insolvencia actual, nunca inminente. En estos casos será una vez declarado el concurso cuando el juez solicite al concursado la presentación de la documentación económica antes mencionada. Así se establece en el artículo 28 del TRLC, dedicado al auto de declaración del concurso, siendo en su numeral segundo en el que se indica que este auto debe contener el requerimiento al concursado para que presente los documentos indicados en los artículos 7 y 8 del TRLC en un plazo de 10 días desde que le sea notificado el propio auto.

Bien es cierto que el concursado puede que no colabore adecuadamente o, simplemente, que no haya mantenido su contabilidad convenientemente ordenada. Pese a ello, no podrá decirse que el procedimiento concursal se lleva a cabo a espaldas de la contabilidad, pues, como paso previo a la elaboración del informe de la administración concursal, se configura su deber de elaborar el inventario. Y es que la administración concursal integra entre sus deberes el deber general de información (Beltrán, 2004). Este deber de información se manifiesta en su máximo exponente en el informe de la administración concursal. Además de

este, que es el informe por excelencia, debe la administración concursal presentar informes sobre las propuestas de convenio y, abierta la fase de liquidación, emitir trimestralmente nuevos informes. Dispone el artículo 128 del TRLC que «la administración concursal deberá elaborar un inventario de la masa activa, que incluirá la relación y la valoración de los bienes y derechos de que se componía el día de la solicitud de concurso». Así pues, podemos afirmar que, bien por la documentación aportada por el concursado, bien por las indagaciones del administrador concursal, entre los documentos fundamentales del concurso se encuentra el inventario de los bienes y derechos. Esto es, se ponen en conocimiento del juez, así como de los acreedores y otros terceros interesados, los bienes y derechos que posee el concursado. Como sabemos, la Administración tributaria debe declarar fallido al deudor tributario cuando conozca, tras las averiguaciones pertinentes, que no existen bienes suficientes para el pago completo de la deuda tributaria.

Naturalmente, el inventario de bienes y derechos no es un documento que manifieste por sí mismo si existen o no bienes suficientes para el pago de la deuda tributaria. Salvo que los bienes y derechos del concursado alcanzasen menor valor que la propia deuda tributaria acumulada, la Administración tributaria, para determinar si el deudor es o no es un deudor fallido, debe observar, además, los pasivos del concurso. Comparados los pasivos con los activos, teniendo siempre presente cuál es la calificación de los créditos en el concurso, de los créditos tributarios y de créditos del resto de los acreedores, podrá estimar si va a poder ver satisfechos sus créditos en el marco del concurso.

Como se ha apuntado, el informe de la administración concursal constituye, junto con sus anexos, el documento más importante del concurso de acreedores. Debe la administración concursal presentar diversos documentos informativos a lo largo del concurso, si bien, es a este al que se le ha dado el nombre de informe de la administración concursal, siendo su buen desarrollo el deber primordial del administrador (Recalde, 2004). A este informe queda dedicado todo el título VI del TRLC, que incluye los artículos 289 a 314. El informe de la administración concursal incluirá:

- 1.º El análisis de la memoria que acompañe a la solicitud de declaración de concurso o que, en caso de concurso necesario, hubiera sido presentada por el concursado a requerimiento del juez.
- 2.º La exposición del estado de la contabilidad del concursado y, en su caso, el juicio sobre los documentos contables y complementarios.
- 3.º Una memoria de las principales decisiones y actuaciones de la administración concursal.
- 4.º La exposición motivada acerca de la situación patrimonial del concursado y de cuantos datos y circunstancias pudieran ser relevantes para la tramitación del concurso (art. 292 del TRLC).

Este informe contiene la evaluación que la administración concursal realiza de los documentos y datos que obran en su poder. Esto es, se trata de «un juicio sobre la contabilidad del deudor y sobre los datos y circunstancias» (Garrido, 2004). Por ello, podemos afirmar que, en cierta medida, es un documento subjetivo, puesto que es la visión del administrador concursal la que lleva a que este se pronuncie de un modo u otro, marcando esta decisión que se trate de una persona con aversión o propensión al riesgo, que conozca en mejor medida un determinado sector productivo o cualquier otro elemento que pueda ser generador de un sesgo personal. Así pues, tratándose de un documento de gran valor, afirmamos que puede ser un documento que no convenza en plenitud a algunos acreedores, entre los que pudiera encontrarse la Hacienda pública. La gran virtualidad del informe de la administración concursal, conforme a nuestro criterio, se fundamenta en los documentos anejos a este. Según lo dispuesto en el artículo 293 del TRLC, al informe se acompañarán el inventario de la masa activa y la lista de acreedores concursales, junto con la relación de créditos contra la masa ya devengados y que se encuentran aún pendientes de pago.

El inventario incluye la relación de todo el patrimonio que forma la masa activa, por lo que han de incluirse en él «todos los bienes y derechos que tengan un valor patrimonial y que sean susceptibles de realizarse económicamente» (Recalde, 2004). La lista de acreedores no solo informará de las deudas del concursado, sino también de la calificación de los créditos como privilegiados, ordinarios y subordinados. Asimismo, se identificará la existencia de créditos contingentes y condicionados y la parte de los créditos que queda cubierta por el privilegio especial, en su caso. Es la yuxtaposición del inventario y de la lista de acreedores lo que permite al interesado conocer si su crédito será satisfecho en caso de liquidación concursal. Sin duda, en caso de convenio, el devenir futuro de la actividad del deudor influirá notablemente en el éxito del plan de pagos y en la viabilidad del negocio. Cuando el concurso finaliza en liquidación, desde el momento en que se publica el informe con el avalúo de los bienes, se puede establecer alta probabilidad al éxito o fracaso en cuanto al cobro de un determinado crédito. La función, por tanto, del informe es «es ofrecer al juez y a los acreedores la información más completa e inteligible sobre el estado patrimonial del deudor» (Recalde, 2004), pues «constituye un documento de gran trascendencia para que los acreedores valoren las estrategias a seguir en el concurso, en especial por lo que respecta a las posibles soluciones» (Garrido, 2004).

Nótese que el informe y su documentación acompañante se publicita una vez presentado al juez del concurso conforme al artículo 294 del TRLC. Sin embargo, este momento no es el primero en el que la Hacienda pública tiene conocimiento de la lista de acreedores y del inventario, sino que,

con una antelación mínima de diez días al de la presentación del informe al juez, la administración concursal dirigirá comunicación electrónica al concursado y a aquellos de cuya dirección electrónica tenga constancia que hubiesen comunicado sus créditos, remitiéndoles el proyecto de inventario y de la lista de acreedores (art. 289 del TRLC).

Esto es, la Administración tributaria tiene constancia del inventario y de la lista de acreedores al menos 10 días antes que el propio juez del concurso, pudiendo elaborar los juicios de valor correspondientes para iniciar los procedimientos que hayan de seguirse conforme a la legalidad vigente. Nueva publicidad de la situación patrimonial del concursado reciben los acreedores cuando se presentan los textos definitivos, que se elaboran tras resolver el juez concursal sobre las impugnaciones presentadas. Pues bien, según dispone el artículo 304.2 del TRLC, también deberá el administrador remitir por correo electrónico los textos definitivos a aquellos acreedores de los que le conste su dirección. Esta información a todos los acreedores de los que se conozca su dirección electrónica, efectuada de manera individual por el administrador concursal, «se postula como un principio de comunicación personal de cualquier circunstancia» (Garrido, 2004), garantizando la transparencia del procedimiento.

Si la información previamente señalada sobre la solvencia, capacidad económica y viabilidad del concursado no fuera suficiente para que un acreedor medio pueda conocer la situación real del concursado, durante la fase de liquidación continúan presentándose sucesivos informes que detallan con claridad la situación económica. Así, en caso de que se abra la fase de liquidación, la legislación concursal instituye la obligación del administrador concursal de presentar cada tres meses informes acerca del estado de la liquidación. Estos informes se acompañarán de una relación de créditos contra la masa y de la información sobre su estado de pagos y vencimientos (art. 424 del TRLC).

El primer informe partirá del informe principal de la administración concursal, debiendo referirse en especial a los efectos que la apertura de la fase de liquidación habrá producido en el concursado y en los créditos concursales, y cada uno de los sucesivos enlazará con el anterior (Beltrán, 2004).

El informe no se ha de emitir tomando por inicio del plazo el que transcurre desde el comienzo de las operaciones de liquidación, que podrían retrasarse, sino que la administración concursal debe informar del estado de la liquidación y del vencimiento de los créditos contra la masa y sus pagos, con independencia de que se estén ya enajenando los bienes del concursado o aún resulte una mera previsión (Palmero Sandín, 2014). Como señala García Castro:

Esta obligación de información adquiere una mayor relevancia en la medida en que ya no existe un plan de liquidación que pueda emplearse como hoja de ruta para conocer los trámites y características del proceso de liquidación (aun cuando puedan dictarse unas reglas especiales), ni con carácter general se someterá a autorización judicial la enajenación de los activos (García Castro, 2023).

Por ello, el administrador concursal debe ser especialmente escrupuloso en la rendición de cuentas y presentación de la situación patrimonial del deudor durante la fase de

liquidación¹. Pasado un año del inicio de la fase de liquidación, conforme a la legislación actual, el informe trimestral que se presente incluirá, además, un plan de acción que detalle posibles plazos y soluciones liquidativas para determinados elementos de la masa activa.

Como se establece en el artículo 424.2 del TRLC, el informe «quedará de manifiesto en la oficina judicial y será remitido por la administración concursal de forma telemática a los acreedores de cuya dirección electrónica tenga constancia». Con ello, el precepto establece dos sistemas de información. De un lado, se da traslado al juez concursal, con lo que el juzgado dictará diligencia uniendo el informe a los autos, teniendo por cumplido el deber de información de la administración concursal, y dará traslado del informe tanto al deudor como a las partes personadas en el proceso (García Castro, 2023). De otro lado, el administrador concursal dará traslado a los acreedores de los que conste su dirección electrónica. Así pues, tanto por constar la dirección electrónica como por estar personada en el procedimiento, la Administración tributaria tendrá constancia de primera mano de la situación patrimonial del concursado durante la fase de liquidación concursal. Se debe manifestar que, pese a las modificaciones que en este informe ha supuesto el esquema del TRLC, su esencia ha estado presente en todo momento en la Ley concursal de 2003, cercana antecesora de la actual regulación.

3.2. Conocimiento por parte de la Administración tributaria

La Administración puede personarse en el concurso de acreedores, pues, conforme a la normativa concursal, tiene esta potestad del mismo modo que la ostentan los restantes afectados. Junto a esta potestad que atribuye la normativa mercantil a los acreedores, es la norma tributaria la que impone el deber de personarse en el proceso «cuando los derechos de la Hacienda Pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales» (art. 123.1 del RGR). Por ello, la personación en el concurso, procedimiento que se sigue ante el juez concursal y en el que se ejercen los derechos de crédito de la Administración frente al concursado, pasa de ser un derecho a presentarse como un deber.

Como es conocido, el auto de apertura del concurso se publica en el BOE y, para estar al tanto de ello, ya hace años que la Administración preparó un sistema de alerta con el que tomar conocimiento de los nuevos casos de concursos cuyo auto de apertura se incorporaba al BOE². El mecanismo al que nos estamos refiriendo simplemente verifica de

¹ Nótese que con la entrada en vigor de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, se suprimen del TRLC los preceptos relativos al plan de liquidación, procurando otorgar mayor agilidad y espontaneidad al proceso en fase de liquidación.

² Debe notarse que este sistema de alerta al que nos referimos y que se denominó como «sistema de alerta temprana» se diseñó para que la Administración conozca de la declaración del concurso. Ninguna relación tiene con la obligación de implantar instrumentos de alerta y prevención de la insolvencia que

modo diario los autos de declaración de concursos que se publican, por tanto, a diferencia de lo que ocurre con el acreedor medio, la Hacienda pública tiene conocimiento efectivo de todos los autos de declaración publicados, pudiendo proceder desde ese momento a la emisión de la preceptiva comunicación de sus créditos a través de la certificación administrativa emitida a tal efecto (Fraile Fernández, 2015). Tuvimos conocimiento de la Instrucción 10/2004, de 27 de diciembre, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se establecen las reglas de coordinación entre órganos de la Agencia en materia de procesos concursales, modificada por la Instrucción 3/2009, de 17 de abril, por la que se establecen las reglas de coordinación entre órganos de la Agencia en materia de procesos concursales. En ella se atribuye al Departamento de Recaudación la responsabilidad de efectuar este seguimiento en el BOE. Además, conforme a la norma 3 de la instrucción mencionada, si el Servicio Jurídico tuviese conocimiento previo acerca de la declaración de un concurso, lo hará saber al Departamento de Recaudación y, en tal línea, operará cualquier órgano de la Agencia Tributaria que, por cualquier medio, tuviera noticia del inicio de un procedimiento concursal. Estos órganos deberán verificar en las bases de datos si ya ha sido incorporada la pertinente marca de proceso concursal con relación al obligado tributario concursado y, en caso contrario, dar aviso a la Dependencia Regional de Recaudación o de la Oficina Nacional de Recaudación.

El artículo 33.3 del TRLC señala que «el auto de declaración de concurso se notificará por medios electrónicos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social», siguiendo las disposiciones que ya se contenían en la antigua Ley concursal tras la reforma efectuada por la Ley 38/2011, expuesto lo cual se puede afirmar que siempre conocerá la Administración que el deudor se encuentra en concurso.

Conocido por la Administración que se ha declarado el concurso, debe proceder a la incorporación de los datos pertinentes en el sistema Argos Concursal. Ha evolucionado notablemente la tramitación por parte de la Administración en lo que a la incorporación de datos y su análisis se refiere. Este tratamiento de datos y seguimiento del procedimiento se calibra en atención a la importancia del concurso. Tanto es así que, conforme a la Instrucción 3/2008, de 25 de noviembre, sobre determinados criterios en materia concursal, se estableció la regla de no personación en los procedimientos concursales en los que el crédito tributario fuese cero. Ciertamente, ello contravenía lo dispuesto en el RGR, pues la Hacienda pública se personará en el proceso, según hemos referido previamente, por mandato del artículo 123.1 del RGR. En virtud de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de

sirvan para diagnosticar de forma precoz posibles dificultades financieras. Y es que, en cumplimiento de las disposiciones de la Directiva (UE) 2019/1023, se han transpuesto diversas cuestiones en nuestra norma concursal, de modo que, tras la reforma del TRLC efectuada por la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, se ha incorporado el deber de preparar en el plazo de un año desde su entrada en vigor un sistema de alerta temprana que permita que, en virtud de los datos que obran en poder de la Administración, se pueda prever la insolvencia de un sujeto y actuar en consideración (Calvo Vérguez, 2025).

asistencia jurídica al Estado e instituciones públicas, es la Abogacía del Estado la responsable de esta asistencia letrada que, en el ámbito de la Hacienda pública, se ejercerá teniendo en cuenta la Orden de 29 de julio de 1994 sobre asistencia jurídica a la AEAT. Es el artículo 3 c) de la citada orden el que apunta que la representación y defensa de la Agencia ante los tribunales y juzgados corresponde a los abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico de la Agencia cuando los procedimientos se refieran a «quita y espera, concurso de acreedores, suspensión de pagos, quiebra e incidentes procesales civiles que surjan en el seno de cualquiera de dichos procedimientos concursales». Puede notarse que el texto se refiere a los pretéritos procesos de insolvencia previos a la entrada en vigor de la ya antigua Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. De este modo, en cumplimiento del artículo 123.1 del RGR, y en ánimo de proteger el interés recaudatorio, los abogados del Estado correspondientes ejercerán la representación en el concurso de la Agencia Tributaria. En tal sentido queda establecido en las instrucciones conjuntas de la AEAT y la Abogacía General del Estado el mandato al abogado del Estado de promover durante el concurso todas las acciones, incidentes y recursos que sean necesarios para la defensa del crédito tributario. Así quedó dispuesto ya en la Instrucción conjunta del director general de la AEAT y del abogado general del Estado-director del Servicio Jurídico del Estado, por la que se establecen las reglas de coordinación en caso de concurso, de 2004. Exigiéndose la personación en todo concurso del abogado del Estado en la defensa de los intereses tributarios. Esta misma dirección sigue la Instrucción conjunta de 31 de octubre de 2018, que dispone en su artículo 2 que el abogado de Estado comparecerá y solicitará que se le tenga por parte en el procedimiento cuando la Agencia Tributaria tenga noticia, por cualquier medio, de la existencia de un procedimiento concursal que afecte a sus intereses recaudatorios. Así se reconoce también en la Instrucción de 1/2020, de 29 de septiembre, del director del Servicio Jurídico de la AEAT, sobre tramitación de procedimientos concursales, en la que se recuerda que, pese a lo que se dispuso en la Instrucción 3/2008 antes mencionada, «con el paso del tiempo se ha considerado conveniente disponer de información directa sobre la situación del contribuyente en concurso y su conclusión», lo que resulta absolutamente razonable si se tiene en consideración que el concursado, incluso sin deudas tributarias nacidas antes de la declaración del concurso, incurrirá en hechos imponderables durante el procedimiento que harán surgir créditos contra la masa, sin olvidar la posible afloración de créditos tributarios concursales por exigibilidad posterior a la apertura del concurso pese a su devengo anterior o por su descubrimiento en el marco de algún procedimiento tributario cuyo inicio se acuerde con posterioridad.

Visto lo anterior, debe tenerse presente que, desde hace tiempo, la Administración viene mejorando su coordinación interna y con la Abogacía del Estado para adaptarse al número creciente de concursos de acreedores, creando unidades específicas para abordar los aspectos concursales y sistemas de tratamiento de datos bien adelantados. En avance de estos aspectos podemos observar la reciente Resolución de 27 de mayo de 2023, de la Presidencia de la AEAT, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación. Esta resolución se dicta, entre otras cosas, con motivo de la entonces

reciente aprobación del TRLC y de la aparición, en el año 2023, tras la transposición de diversas directivas relacionadas con:

nuevos procedimientos concursales hasta ahora inexistentes, hace necesario acometer la incorporación y atribución de las competencias que surgen de esa modificación, de una forma coherente con las hasta ahora previstas y evitar así hacer corresponder al Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación toda competencia no atribuida expresamente a otros órganos en el ámbito territorial (exposición de motivos de la citada resolución).

Se pretende, a través de esta resolución, repartir tareas y evitar que existan lagunas que den lugar a causas sin atención administrativa con el correspondiente riesgo para la recaudación. Ciertamente, la incorporación de nuevos procesos de insolvencia de esos denominados extraconcursales exige la readaptación de las funciones de la Administración.

En cualquier caso, como hemos fundamentado en el apartado referente a los informes emitidos por la Administración concursal, a su publicidad y a la participación de la Administración tributaria en los concursos, queda patente que la Administración, personada en el concurso, conoce, y desde mejor posición que otros acreedores, la situación patrimonial del concursado. Ello le permite saber con certeza si existe patrimonio suficiente para hacer efectivo el pago de la deuda tributaria del concursado atendiendo tanto a la cuantía del activo como a la magnitud y calificación de los pasivos.

4. Prescripción tributaria, su esencia

La prescripción es un instituto jurídico que castiga la pereza, tal y como quedaba reflejado en las *Partidas* de Alfonso X. El título XXIX de la Tercera Partida, denominado «Cómo se gana o se pierde el señorío de las cosas por tiempo», abordaba las figuras jurídicas que se conocen como «prescripción extintiva» y «prescripción adquisitiva», esta última también denominada «usucapión». Era la Ley XXII del citado título de la Tercera Partida la que, estableciendo un plazo de 30 años, indicaba «perezoso seyendo algunt home treinta años continuadamente que non demandase en juicio sus debdas à aquellos que gelas debiesen pudiéndolo facer»³. Nos parece que este extracto deja clara cuál es la motivación de este instituto jurídico que existe desde antiguo, motivación que ha de situarse en la pérdida del derecho sobre las cosas cuando estas no han sido atendidas durante un tiempo razonable.

³ Actualmente se puede acceder al texto íntegro de las *Siete Partidas* del Rey Alfonso X (1221-1284) en reimpresión hecha en el año 2021 de la versión editada por la Imprenta Real de forma conmemorativa en el año 1807, a través de la Biblioteca Jurídica digital del BOE en el siguiente enlace: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/publicacion.php?id=PUB-LH-2021-217

La falta de diligencia del titular del derecho, esa pereza, junto con la seguridad jurídica que debe asistir al que ejerce el derecho sobre aquella cosa, exigen que se legisle un plazo por el que decaen los derechos de este en contra de los de aquel.

«La prescripción es una institución de orden público» (De Castro y Bravo, 1972, p. 172) que se fundamenta en la seguridad jurídica y el interés general. Como indica Orozco Prado, la prescripción extintiva tiene sentido desde su observancia como:

la transformación en estado de Derecho de una situación antijurídica, mediante el transcurso de un periodo de tiempo, por cuanto si una relación jurídica permanece inerte durante un plazo determinado, ello provoca el efecto de permitir al sujeto pasivo de la misma negarse a cumplir su obligación, en base a que tal pretensión es ya extemporánea y tardía (Orozco Prado, 1995, p. 15).

Pues, como señala Albaladejo (2004, p. 20), «se tiene idea de que peca de negligente el titular de un derecho que no lo usa en tiempo oportuno».

Para acercarnos a la elaboración de un concepto desde el que abordar la prescripción es preciso buscar orientación sobre cuál es el objeto de este instituto jurídico, cuáles sus presupuestos y cuáles sus efectos. Será la esencia de estos interrogantes lo que expon-dremos en las siguientes líneas, pues no es el momento de trasladar al lector el profundo estudio sobre la prescripción que subyace bajo estos párrafos.

En lo que refiere el objeto de la prescripción, la cuestión radica en determinar si la prescripción recae sobre el derecho o sobre la acción. Para Díez-Picazo (1964, p. 37), si lo que prescriben son las acciones, la prescripción resultaría un instituto de carácter meramente procesal. Por otra parte, la idea de que prescriba un derecho subjetivo le parece al maestro civilista que no es acertada en plenitud. Con base en este enfrentamiento a la pregunta, sostiene el autor que lo que prescribe es la facultad jurídica, pudiendo afectar esta facultad jurídica al derecho al completo o a una parte de este derecho subjetivo. Albaladejo afirma que no existe acuerdo doctrinal sobre si lo que realmente prescribe es el derecho o la acción que corresponde para hacerlo efectivo,

o si lo que ocurre es que subsistiendo uno y otra, la llamada prescripción de los mismos consiste solo en que la ley faculta al sujeto pasivo para que, amparándose en el transcurso del tiempo, se niegue a hacer lo que debe, cuando se le reclame pasado el plazo (Albaladejo, 2004, p. 17).

Afirma el autor que esta última tesis es la que le resulta más adecuada y que coincide en su fundamento con la tesis de Díez-Picazo y la prescripción de las facultades. Por su parte, Almagro y Fernández (2008, p. 29) determinan en un estudio sobre jurisprudencia civil que la prescripción «no solo extingue la acción, sino también el derecho, y esto, no porque el

derecho sustancial y la acción se confundan, sino porque siendo la tutela judicial inherente al derecho, perdida aquella se pierde también este». Alas, De Buen y Ramos ya hicieron lo posible por acabar con una disquisición que siempre generará un conflicto teórico, empero que en nada afecta a la práctica, pues, como señalaban:

creemos que es el derecho mismo; pero como la acción no es otra cosa que el derecho mismo, y cuando se extingue la acción se extingue el derecho, no hay inconveniente en decir que lo que se extingue es la acción (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 45).

En el marco del derecho tributario, mucho se ha escrito sobre si la prescripción presenta la naturaleza jurídica que de ella se predica en el ordenamiento civil planteándose, como recuerda Cazorla Prieto (2020, p. 335), si en el ámbito tributario nos hallamos ante la figura de la caducidad, que presenta contornos similares. Y es que en el ámbito civil la prescripción no opera de oficio, sino a instancia de parte, no pudiendo rechazar los tribunales conocer de una demanda por razón de la prescripción si no se hubiere opuesto esta causa por el demandado. En el ámbito tributario, al igual que ocurre con la caducidad civil, la prescripción debe ser observada de oficio, tanto por la Administración como por los tribunales que, en su caso, conozcan del procedimiento. Tal similitud es abanderada por quienes tratan de fundamentar que los plazos de prescripción contemplados en la LGT son en realidad plazos de caducidad. Ahora bien, los plazos de caducidad no se suspenden ni se interrumpen, cuestión que sí opera en materia de prescripción tanto de la institución civil como de la tributaria. Debe observarse que en el plano tributario se proponen siempre causas de interrupción, que no de suspensión de la prescripción, y es preciso recordar que la interrupción de la prescripción borra el plazo transcurrido antes de que se haya producido la causa de la interrupción. De esta forma, una vez cesada la eficiencia de la causa interruptiva, el plazo de prescripción vuelve a contarse nuevamente desde el principio (Díez-Picazo y Gullón, 2003, p. 447). De este modo, «la interrupción es más drástica. Implica la amortización del tiempo pasado, que se tiene por no transcurrido» (Menéndez Hernández, 1998, p. 101), mientras que la suspensión de la prescripción detiene el tiempo pasado, pero no lo amortiza.

Siendo patentes algunas diferencias entre la prescripción civil y la tributaria, no podemos olvidar que se está escribiendo en estas líneas sobre un instituto jurídico, de origen civil, que viene desarrollándose desde antiguo. Como indica Varona Albern (1998, p. 17), no puede negarse que el tributo se configura como «una obligación pecuniaria perteneciente al vasto catálogo de las obligaciones jurídicas, y, entre las diversas vicisitudes que puede experimentar, aparece como una muy relevante su extinción», recordando que, aunque existen divergencias en las formas de extinción tributarias y civiles, estos distinguos «no pueden empañar el carácter obligacional del tributo» (Varona, 1998, p. 18). Consideramos, como indica, entre otros, Lozano Serrano (2012), que la prescripción debe ser aplicada e interpretada conforme al derecho común. Ello no solo se afirma por su carácter supletorio, sino porque, tratándose de un instituto de gran raigambre, se observa que en los momentos en

que el legislador tributario ha querido apartarse de él lo ha hecho con expresas excepciones, siendo ejemplo de excepción la aplicación de oficio, justificada, sin duda, en la desproporción entre la posición del sujeto administrado y la Administración.

Como señalamos, el objeto de la prescripción se centra en el derecho o en la acción, y así se expresa el artículo 1930 del Código Civil: «los derechos y acciones se extinguen por la prescripción en perjuicio de toda clase de personas, incluidas las jurídicas, en los términos prevenidos por la ley». Parece que ello puede interpretarse en el sentido de la prescripción de la facultad jurídica como elemento que va más allá de la acción, meramente procedimental. Entre las facultades que prescriben, se encuentran, como viene de suyo, las facultades de exigir (Díez-Picazo, 1964, p. 38). En el ámbito tributario, el artículo 66 de la LGT presenta con claridad, evitando posibles ambigüedades, que lo que prescriben son derechos. Con ello, podríamos afirmar que en materia tributaria el objeto de la prescripción es el derecho y no la acción, ahora bien, si se observa el contenido material del precepto, se puede concluir que prescribe el derecho a ejercer la acción. Concretamente, observamos la prescripción del derecho a determinar la deuda o a exigir el pago. Entendemos que la determinación de la deuda solo tiene interés en el marco de la relación jurídico-tributaria desde la perspectiva de la posterior exigencia de pago de lo que se deba. Con estas bases, creemos que podemos acercarnos a la doctrina civilista mencionada afirmando que lo que prescribe es la facultad de exigir el pago, no el derecho de crédito, derecho que no prescribe, sino que se extingue junto con la obligación de pago.

La dicotomía sobre si la prescripción afecta al derecho o a la acción quedaba resuelta por ampliación estando vigente la LGT de 1963, pues aquella señalaba en su artículo 64 que tenía lugar la prescripción de «los siguientes derechos y acciones». Se distinguía en aquel precepto el derecho a determinar la deuda de la acción para exigir su pago, así como la acción para imponer sanciones frente al derecho a la devolución de ingresos indebidos que asiste a los administrados. No obstante, ya había escrito Sainz de Bujanda (1979, p. 259) que los supuestos que describía la LGT de 1963 no constituían ni derechos ni acciones, sino potestades. Criterio seguido entre otros por Falcón y Tella (1992, p. 44), que, a su vez, consideraba imprescriptibles las potestades administrativas. Ello también servía a fundamentar aquella disquisición acerca de la caducidad que mencionamos *supra*. Coincidimos con Martín Cáceres al señalar que:

la ubicación sistemática de los preceptos reguladores de la prescripción permite obtener dos datos: en primer lugar, el instituto se refiere en esencia a la deuda tributaria y, por ende, al crédito del que es titular la Administración. De otro lado, la prescripción queda configurada, al igual que en el Derecho civil, como un modo anormal de extinción del crédito tributario (Martín Cáceres, 1994, p. 29).

En nuestra modesta opinión, el asunto de las potestades se centra en que su ejercicio se lleva a cabo a través de acciones, de actos administrativos que se emiten dentro de un

procedimiento tributario y, si no prescribe la potestad de exigir el pago, lo que prescribe es la acción, el derecho a iniciar el procedimiento para el ejercicio de tal potestad. Nótese que, como ya hemos mencionado, el resultado va a ser el mismo entendamos prescrito el derecho, la facultad o la acción y es que el efecto de la prescripción tributaria es la extinción de la deuda.

Siguiendo lo anunciado previamente, una vez que hemos abordado el objeto de la prescripción, debemos abordar sus presupuestos.

Para que tenga lugar la prescripción es preciso que haya transcurrido el plazo legalmente previsto mientras se mantiene «el silencio de la relación jurídica» (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 51). Este silencio de la relación jurídica, expresión adoptada en el tiempo por doctrina y jurisprudencia, es lo que Albaladejo identifica como «inactividad del derecho». De tal forma, la prescripción «requiere la inactividad del derecho durante el plazo que marque la Ley» (Albaladejo, 2004, p. 40). Díez-Picazo (1964, p. 39) pone especial énfasis en que no solo la falta de ejercicio de un derecho subjetivo durante el plazo determinado es suficiente para que opere la prescripción, pues, como es conocido, la prescripción civil no opera de oficio. «De que el transcurso del plazo es necesario para la prescripción extintiva, no hay términos hábiles para dudar» (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 45). Así pues, en tal ámbito es preciso, para que la prescripción tenga efectos extintivos, que concurra el paso del tiempo sin el actuar del titular del derecho y que el interesado, cuando tal titular actúe, opte por ejercer su ganado derecho a no cumplir, esto es, «que el deudor o sujeto pasivo no reconozca el derecho» (Díez-Picazo, 1964, p. 40).

En el ámbito tributario es habitual seguir a Falcón y Tella (1992, p. 68) afirmando que «la prescripción se basa en la concurrencia de un doble requisito: por un lado, el silencio de la relación jurídica, y por otro, el mantenimiento de dicha situación de silencio durante un determinado periodo de tiempo». Nótese que el término «silencio de la relación jurídica», acuñado por Alas, De Buen y Ramos en 1918, es un término que sirve, a juicio de los autores, para abarcar al completo las exigencias del derecho civil: que no se ejercite el derecho por el acreedor durante un tiempo y que, intentado su ejercicio posterior, el acreedor se niegue a cumplir lo debido. Así, señalaban los autores que el término correcto, tras analizar la doctrina científica previa, debía ser «el silencio de la relación jurídica y si esta expresión pareciera inadecuada porque las relaciones jurídicas no hablan, el silencio del acreedor y el deudor a la vista de la relación jurídica» (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 51). Entendemos que este no es del todo el enfoque que Falcón y Tella pretendía aplicar, pues este, empleando el término «silencio de la relación jurídica», que hizo suyo el TS desde antiguo, no busca incluir en tal término el requisito de que el deudor no reconozca el derecho del acreedor pasado el plazo, pues, seguido afirma, en buena línea, que en derecho tributario «la prescripción consiste en la inadmisibilidad del ejercicio tardío de un derecho» (Falcón y Tella, 1992, p. 68). Añadiremos: con independencia de si el deudor conoce o no que se está ejercitando de modo tardío y de si opone la excepción o alegación correspondiente.

En esta breve referencia a la prescripción solo una cuestión más resta por abordar, cual es el efecto del transcurso del plazo de prescripción. En el ámbito tributario, donde este instituto opera de oficio, poca discusión cabe a este respecto, siendo la ley suficientemente clara. La prescripción extingue la deuda tributaria, conforme dispone el artículo 59 de la LGT, de manera que, ganada la prescripción, desaparece la posición jurídica deudora, pues no es deudor aquel sobre el que no recae deuda alguna. Y esto ha de ser así, ya que «se tiene la idea de que peca de negligente el titular de un derecho que no lo usa en tiempo oportuno» (Albaladejo, 2004, p. 20), coadyuvando el instituto de la prescripción «a la realización del valor superior que es la justicia» (Orozco Prado, 1995, p. 15). De este modo, conforme a la legalidad vigente, la prescripción tributaria «ocasiona la extinción automática de las obligaciones tributarias» (Vega Herrero, 1990, p. 109).

Hay quien entiende, incluso en el plano civil, que la prescripción se fundamenta en «la existencia de un deber exigible, no consagrado normativamente, de ejercitar los derechos por parte del titular» (Orozco Prado, 1995, p. 16). Este deber, no consagrado normativamente en el ámbito civil, sí lo está cuando del ejercicio de la facultad de recaudación administrativa se trata. Como es bien sabido, el crédito tributario es indisponible, siendo deber ineludible de la Administración perseguir su cobro, pues el fin de todo el sistema tributario no es otro que allegar los ingresos pretendidos en forma de tributos. Debiendo actuar la Administración de manera diligente para el cobro de los tributos, cuando permite el paso del tiempo legalmente fijado para ello y posteriormente actúa contra los administrados, actúa la Administración vulnerando el principio de seguridad jurídica y el de buena administración. Y es que las normas sobre prescripción nunca debieran interpretarse de forma laxa en detrimento de los administrados, pues el plazo legalmente fijado para la prescripción constituye «la medición de la objetiva deslealtad del retraso» (Díez-Picazo, 1964, p. 41) en el ejercicio de la acción por parte de su titular. Como indica Falcón y Tella (1992, p. 67), la prescripción funciona en derecho público «mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito». No solo los jueces y tribunales la deben observar de oficio, sino que es el propio interesado, la Administración, el que, al pretender ejercer su autotutela declarativa o ejecutiva, debe observar si ha transcurrido el plazo legalmente previsto y, en tal caso, abstenerse del seguimiento del procedimiento pretendido inicialmente.

Al plantear el sentido de la prescripción en el ámbito tributario, es de relevancia, por tanto, la obligación de hacer valer el crédito tributario que recae sobre la Administración. Es decir, no nos hallamos ante la prescripción solo de un derecho, sino, y sobre todo, de un deber, de una obligación de recaudar conforme a derecho. Y es que «el hecho de que estamos ante un poder-deber de la Administración y no ante un derecho tiene consecuencias directas en la cuestión» (Vega Herrero, 1990, p. 19). Que la extinción de la obligación tributaria haya de apreciarse de oficio por la propia Administración es sin duda una peculiaridad, característica que atribuye unas notas específicas a la naturaleza del instituto prescriptivo y que tiene por base y justificación «la naturaleza pública de la Administración, en su carácter de sujeto privilegiado y en la seguridad jurídica del sujeto pasivo» (Varona Alberni, 1998, p. 20).

Recuérdese que la Administración, investida de su autotutela declarativa y ejecutiva, es un acreedor dotado de capacidades exorbitantes en relación con sus deudores. Obsérvese que la propia legislación establece diversas garantías para el cobro del crédito tributario que facilitan que, incluso ante la insolvencia del obligado principal, pueda la Administración hacerse pago de lo que le es debido. Estas exigencias del crédito deben realizarse en tiempo y forma, pues la exigencia tardía es desleal y deviene injusta. Por ello, el entendimiento de la prescripción tributaria debe realizarse sin apartarse de la exegética, interpretando los principios que han de regir el actuar de la Administración en el cumplimiento de sus funciones y recordando siempre el contenido del artículo 103 de la Constitución española (CE).

Por ello, cuando perezosa fuera la Administración, más recta ha de ser la aplicación del instituto de la prescripción que cuando «perezoso seyerá algunt home», pues el deber de diligencia del sujeto privilegiado en la relación jurídico-tributaria y las garantías que deben asistir a los administrados empuja al ámbito de lo intolerable el mero ejercicio de la acción o facultad prescrita contra el obligado.

5. Prescripción de la facultad de exigir responsabilidad tributaria subsidiaria estando el deudor principal en concurso

5.1. Prescripción de la responsabilidad tributaria subsidiaria

La prescripción tributaria se sitúa, con carácter general, en el plazo de cuatro años. Así se resuelve en el artículo 66 de la LGT, que establece en este plazo la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y del derecho a exigir el pago de dicha deuda. Al cierre de este original nada señala de especial referencia sobre responsables tributarios este precepto.

En vista de lo anterior, se puede afirmar que no existe un periodo específico en lo que a la prescripción de la acción contra responsables se refiere, debiendo situarla en el plazo normal de cuatro años. La derivación de responsabilidad tributaria es un proceso de recaudación regulado en el RGR y llevado a cabo por los órganos de la recaudación. Pese a ello, su naturaleza, ya lo hemos dicho, lo coloca como procedimiento declarativo e incluso constitutivo. Es preciso que la Administración inicie un procedimiento para determinar la deuda tributaria que se atribuye al responsable como figura de garantía del crédito tributario y, posteriormente, estando liquidada y derivada la responsabilidad, gozará la Administración del correspondiente plazo para exigir el pago al derivado.

Pese a lo expuesto, lo cierto es que la LGT, en su actual versión, nada dice en el artículo 66 sobre responsables, siendo el artículo 67 de la LGT, concerniente al cómputo de los plazos, el que menciona la responsabilidad. Indica el artículo 67.2 de la LGT que «el plazo

de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse [...]. Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse [...]». Así pues, la norma sobre prescripción hace referencia específica a la responsabilidad, pero establece el inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago a los responsables tributarios, en lugar de un plazo para derivar responsabilidad, es decir, para declarar responsable y liquidar la deuda. En cualquier caso, aunque nos parezca inadecuada la expresión empleada por el legislador al determinar el plazo de prescripción para exigir la deuda al responsable en lugar de para derivar responsabilidad, no se puede negar que, sin derivación de responsabilidad, salvo la excepción prevista en el artículo 9.3 de la LIRNR, no se puede exigir pago alguno al tercero.

Afirma Eseverri Martínez (2024) que la distinción de un plazo de prescripción para derivar la deuda y otro para exigirla «es un hecho asumido en vía revisora administrativa que ignora lo que en la actualidad ordena la Ley codificadora del tributo que no permite tal distinguo». Nos parece, sin embargo, que el artículo 66 de la LGT es el que establece dos plazos diversos, uno para liquidar y otro para cobrar en ejecutiva, de modo que la legislación vigente, en el artículo 67.2 de la LGT, solo indica desde qué momento se debe iniciar el cómputo del plazo de los cuatro años, plazo que se interrumpirá cada vez que se cumplan los requisitos para su interrupción. Cosa distinta es que las críticas a la falta de claridad lleven al legislador a proyectar una reforma en la que sí se establezcan claramente dos momentos en el procedimiento contra los responsables con dos derechos a prescribir, el de liquidar y el de exigir el pago. Volveremos sobre el asunto al comentar de modo sintético la reforma que viene, afirmando ya, en este punto, que no creemos que justo en este aspecto se proyecte un cambio de importancia ni preocupante. Otros de los aspectos proyectados sí nos parecen un atentado contra la seguridad jurídica.

5.2. *Dies a quo*

El artículo 67.2 de la LGT fija el momento en el que se inicia el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables, dedicando tres párrafos a ello. Los dos primeros abordan la prescripción en relación con la responsabilidad solidaria, lo que no nos concierne en este momento. El tercer párrafo del citado precepto, en lo que respecta a la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, señala: «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».

Como se observa en el precepto transcrito, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se sitúa para el responsable subsidiario en el momento de la notificación de la última actuación recaudatoria que se haya seguido contra el obligado principal y, si los hubiere, contra los responsables solidarios. De lo expuesto se infiere que el principal problema en el

ámbito de la responsabilidad subsidiaria es fijar a qué última actuación recaudatoria se refiere el legislador. No solo los plazos, sino su cómputo correcto son elementos esenciales en el estudio de la prescripción. Dado que, tal y como reza la máxima latina *actio nondum nata non praescribitur*, no solo ha de existir un derecho, sino que también debe concurrir la posibilidad de su ejercicio, debe ser ejercitable la facultad de exigir para que se inicie el cómputo del tiempo cuyo transcurso determina el acaecimiento de la prescripción. Señala Díez-Picazo (1964, p. 82) que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción «depende así no tanto de la existencia del derecho como de la existencia de la acción» o, más bien, es «la posibilidad de ejercicio lo que determina el comienzo de la prescripción». Así, pues, como indica Albaladejo (2004, p. 40), el plazo de prescripción comienza en ese momento en el «que la actividad del derecho que sea, siendo posible, no tiene lugar». Esta regla de la *actio nata* se entendió enraizada definitivamente en nuestra legislación tributaria con la reforma de la antigua LGT llevada a cabo por la Ley 10/1985. Así se pronuncian, entre otros muchos, Falcón y Tella (1992, p. 98) y Lozano Serrano (2012). Por ello, como señala Eserverri Martínez (2016, p. 69), en referencia a la LGT actual, «el cómputo inicial del plazo de prescripción se sitúa cuando los derechos que prescriben se pueden ejercitar por sus titulares».

El asunto es problemático desde varios prismas. De un lado, puede entenderse que, siendo requisito necesario declarar fallido al deudor principal, es con el acto administrativo que declara esta circunstancia con lo que se puede iniciar la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria y, por tanto, es tras este momento cuando, por mor de la regla de la *actio nata*, comienza el cómputo del plazo de prescripción para la derivación de la responsabilidad tributaria. Esta interpretación sería correctora, a favor del interés de la Administración, de lo señalado en la ley, que sitúa el *dies a quo* en el momento de la notificación de la última actuación recaudadora frente al responsable principal. Bien es sabido que la declaración de fallido no es una actuación recaudadora. Ahora bien, desde la otra perspectiva, la de la aplicación literal de la norma, la última actuación recaudadora podría retrasarse *sine die* sin causa justificada más allá de la falta de diligencia administrativa o la actuación al margen de la buena fe y del principio de buena administración. Téngase presente que el procedimiento de recaudación no caduca, por lo que podría parecer que se permite a la Administración realizar actuaciones aleatorias notificadas al obligado principal cada periodo de casi cuatro años, prorrogando de este modo, de manera indefinida, el plazo para actuar contra un hipotético responsable subsidiario aún no declarado.

Así pues, la última actuación recaudatoria frente al obligado principal puede tener lugar en un momento bien lejano de aquel en el que acaecieron las circunstancias que sirvieron a configurar el presupuesto de hecho del tipo responsable de que se trate. Entendida, pues, la norma transcrita *supra* sin limitación alguna, nos encontramos, como señala Cazorla Prieto (2020, p. 265), ante «un potencial atentado a la seguridad jurídica y la amenaza de una prolongación desproporcionada». Y es que, como señala Díez-Picazo, (1964, p. 40), «la razón última de la prescripción radica en la espera a que razonablemente puede ser sometido el deudor o sujeto pasivo», afirmando que «la sumisión a una espera indefinida o excesivamente prolongada es inadmisibles». La prescripción sirve a la realización del valor superior

que es la justicia, al eliminar la incertidumbre de situaciones que, de otro modo, quedarían indefinidamente pendientes de ejercicio (Orozco Prado, 1995, p. 15). Esta inadmisibilidad de la espera excesivamente prolongada es aún más repudiable en el marco de la obligación tributaria, donde la posición de un sujeto, la Administración, es de gran superioridad frente a la posición del administrado. Naturalmente, «resulta ampliamente aceptado que el principio de seguridad jurídica es el fundamento esencial de la prescripción en materia tributaria» (González Aparicio, 2021, p. 74), principio estrechamente ligado a los de buena fe y confianza legítima (González Aparicio, 2021, p. 86). Las facultades administrativas y los extraordinarios mecanismos de cobro que acompañan al crédito tributario, con sus garantías y privilegios, unido al deber de actuar eficazmente que recae sobre la Administración, exige la firme aplicación de la prescripción tributaria (Chico de la Cámara, 2019, p. 228).

Pese a la importancia de la recta aplicación del instituto de la prescripción a favor del administrado, pese a la relevancia de la responsabilidad tributaria, podemos afirmar que la norma sobre la prescripción no es lo suficientemente clara. Se trata de una norma imprecisa (Navarro Egea, 2006, p. 66). De un lado, porque, como ya apuntamos, afirma la prescripción del derecho a exigir el pago, no del derecho a derivar responsabilidad, y, por otro, porque la fijación del plazo en lo que a la responsabilidad subsidiaria se refiere es confuso y, bajo la interpretación literal, lleva a aplicaciones abusivas en contra del responsable. Nótese que podría conducir «a entender que la declaración de responsabilidad subsidiaria no se encuentra sometida a límite temporal alguno» (Sánchez López, 2021, p. 183). Lozano Serrano (2012), en una interpretación razonable, pero alejada de la interpretación administrativa y la aplicada por los tribunales, corregía la situación afirmando que el derecho a exigir el pago solo puede ejercitarse si existe una deuda liquidada y derivada al responsable, debiendo regirse el plazo de prescripción para la derivación de responsabilidad subsidiaria por el plazo para liquidar recogido en el artículo 67.1 a) de la LGT. Reconociendo la razonabilidad de esta propuesta, habiendo pasado en este momento más de 22 años desde la aprobación de la LGT sin modificación ni aclaración legislativa del párrafo que aquí interesa, asumimos que debemos dejar lo señalado por el autor como propuesta interpretativa, que no como solución. Y, como veremos al abordar el anteproyecto de reforma de manera breve, parece que, en virtud de la iniciativa legislativa de la Administración, aún más dilatado será el plazo para que estas acciones prescriban en un futuro. Por su parte, Sánchez López (2021, pp. 181-182) sostiene muchos años después la misma interpretación que mantenía Lozano Serrano, si bien no fundamenta que se trate de una interpretación correctora o que exista tendencia administrativa o jurisprudencial en una dirección o en otra. Consideramos que acertaba Navarro Egea al identificar que el resultado con el que quedó finalmente la redacción que ahora comentamos solo se explica si el legislador, al regular la prescripción, dio prevalencia a «la idea de unidad del procedimiento administrativo frente al responsable» (Navarro Egea, 2006, p. 68).

La legislación anterior, la LGT de 1963, ni siquiera incluía mención específica sobre la prescripción de la responsabilidad tributaria. En aquel tiempo, afirma Álvarez Martínez (2004, p. 225), la tesis que se sostuvo de forma casi unánime por tribunales de justicia y

administrativos situaba el *dies a quo* no en el momento del devengo originario, sino desde el momento en que podía ejercitarse la acción contra el responsable, lo que, en lo que a responsabilidad tributaria subsidiaria se refería, era tanto como situar el inicio del cómputo de la prescripción en el momento de la preceptiva declaración de fallido del deudor principal. Esta tesis debía «ser objeto de severa crítica, al ser totalmente inaceptables los resultados prácticos a los que conducía» (Álvarez Martínez, 2004, p. 228). Siguiendo al autor, podemos afirmar que este también se mostraba decepcionado por la literalidad de lo dispuesto en la entonces recién aprobada LGT, señalando que la fecha de notificación de la última actuación recaudatoria «constituye un criterio excesivamente genérico» que da lugar a que «la posibilidad de exigir la responsabilidad subsidiaria se alarga indefinidamente en el tiempo» (Álvarez Martínez, 2004, p. 230). Por ello, el autor proponía insertar en la legislación un plazo de caducidad desde el devengo de la obligación principal a fin de que la derivación de responsabilidad tributaria no penda indefinidamente sobre los posibles responsables de deudas pretéritas. Y qué lejos estamos de ello, por desgracia. Pues el valor supremo del ordenamiento, la justicia, no puede ser imprevisible.

Lo cierto es que la subsidiariedad de la clase de responsabilidad abordada requiere la excusión del patrimonio del deudor, lo que supone una demora necesaria. Si bien, debemos distinguir entre lo que se puede considerar demora necesaria, demora razonable y demora injustificada. Y es que lo dispuesto en el último párrafo del artículo 67.2 de la LGT genera un «grado de inseguridad jurídica nada deseable que si cabe, resulta agravado como consecuencia» de lo dilatado que puede llegar a ser el procedimiento de recaudación (Navarro Egea, 2006, p. 70).

Bien es sabido que la declaración de fallido del obligado principal y de los responsables solidarios es un presupuesto necesario para que pueda seguirse el procedimiento de derivación de responsabilidad de carácter subsidiario. El deudor fallido lo será porque así haya sido declarado por acto administrativo en el que se manifieste la ausencia de bienes embargables o realizables suficientes para cubrir la deuda tributaria, conforme se dispone en el artículo 61.1 del RGR. Doctrina y jurisprudencia se remiten a este respecto a lo dispuesto en la Resolución 1065/2010 del TEAC, de 9 de junio, de unificación de criterio, en la que matiza el órgano administrativo que «no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables». Siguiendo con lo dispuesto en el artículo 61.1 del RGR, se debe señalar que «se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda». Esto es, para que pueda derivarse responsabilidad tributaria subsidiaria, es preciso que la Administración pueda declarar fallido al deudor principal, bien sea por insolvencia total o parcial. Manifiesta el TEAC en otra de sus resoluciones más citadas, la Resolución de 30 de mayo de 2018 (RG 877/2016), que para declarar fallido al obligado tributario a la Administración le resulta exigible «la realización de una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal».

Se debe «constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites del procedimiento de apremio», afirma el TS en la Sentencia 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. núm. 1268/2021).

Ahora bien, siendo necesario que el deudor sea declarado fallido, el acto administrativo por el que se declara su falencia no es el que marca el *dies a quo*, sino que, como se ha expuesto, el inicio del cómputo del plazo de prescripción queda establecido en la notificación de la última actuación recaudatoria.

5.3. *Actio nata*

«El plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata*», señala el TS en la Sentencia 147/2022, de 7 de febrero (rec. núm. 8207/2019). Se nos presenta un pronunciamiento con el que se trata de acotar el arbitrio administrativo en lo que a la última actuación recaudatoria se refiere, pues, como hemos señalado, esta última actuación puede dejar de ser la última en cuanto que, a voluntad de la Administración, se desarrolle otra nueva actuación recaudatoria. El pronunciamiento mencionado sirve para situar el *dies a quo* del plazo de prescripción en la declaración de fallido, afirmando que «resulta injustificado emitir unas providencias de apremio contra el deudor principal cuando ya existía constancia documental de su insolvencia».

La virtualidad de la sentencia mencionada se ha situado en la constatación de que, «conforme a los principios de eficacia, coordinación, cooperación y buena administración», la declaración de fallido efectuada por una Administración sirve a cualquier otra Administración tributaria, de modo que ya se entiende constatada la insolvencia del obligado principal y, desde la oportuna liquidación de su deuda, comienza el cómputo del plazo de prescripción para la derivación de la deuda al responsable subsidiario.

Ahora bien, la declaración de fallido, como ya se ha mencionado, no marca el inicio del cómputo del plazo de prescripción con carácter general, sino que, como señala el TS en la Sentencia de 8 de junio de 2022 (rec. núm. 3586/2020), el *dies a quo* se sitúa en la última actuación recaudatoria notificada al obligado principal, que habrá tenido lugar, «en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal». Así, la citada en líneas previas sentencia de febrero de 2022 no marca el inicio del cómputo de la prescripción en la declaración de fallido, como muchos han querido interpretar, sino que identifica esta declaración ya realizada como hecho suficiente para que otra Administración, o la misma por una deuda tributaria nueva, no deba iniciar el procedimiento tendente a comprobar la insolvencia de un deudor cuya insolvencia ya le consta.

Coincidimos con Lozano Serrano (2012) cuando afirmaba que la declaración de fallido del obligado principal no es solo un requisito de procedibilidad, sino que estamos ante una *conditio iuris* y, como tal, es un presupuesto necesario para que pueda derivarse la responsabilidad. Pero,

como tal *conditio iuris*, es evidente que no puede asimilarse a una condición suspensiva de las que en Derecho privado determinan la exigibilidad de la obligación, pues forma parte del presupuesto de hecho ordenado por la ley para la emisión del acto y la producción de sus efectos jurídicos (Lozano Serrano, 2012).

También suscribimos que admitir que no dispone la Administración de ningún plazo para emitir la declaración de fallido y, por tanto, que el riesgo de crédito puede cernirse sobre el posible responsable tantos años como quiera la Administración hacer durar los procedimientos recaudatorios es contrario al entendimiento de la seguridad jurídica. «Repugna al derecho admitir una relación jurídica obligacional en la que su exigibilidad y el tiempo para alcanzarla dependa solo de la parte acreedora» (Lozano Serrano, 2012).

Y lo cierto es que la lectura del precepto sobre el *dies a quo* de la responsabilidad subsidiaria, atendido al margen de la hermenéutica de la norma en su conjunto y de los principios que rigen el ordenamiento tributario, nos lleva a esa circunstancia que repugna al derecho. Desde el prisma teleológico del estudio del instituto de la prescripción, así como desde la interpretación axiológica de los preceptos, se exige una revisión de las disposiciones legales desde el principio de seguridad jurídica y el de buena administración.

La regla de la *actio nata* tiene sentido para interpretar una norma que, de otro modo, perdería su sentido. El propio Código Civil, en su artículo 1969, recoge que las acciones prescribirán desde que puedan ejercitarse cuando no se haya previsto un plazo especial en otras normas, lo que supone que este artículo es supletorio y de ayuda a la interpretación jurídica (Almagro y Fernández, 2008, p. 59).

Así pues, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para la exigencia de la responsabilidad tributaria subsidiaria debe situarse en la última actuación recaudatoria contra el obligado principal, entendiendo por última actuación la que sirvió para constatar la insolvencia del obligado tributario. Constatada su insolvencia, la Administración deberá declarar fallido al obligado y, una vez realizada esta declaración, podrá acudir contra el responsable subsidiario, y habrá de hacerlo en un plazo no superior a cuatro años desde aquella última actuación recaudatoria en la que constató la falencia.

Defendemos que la regla de la *actio nata* no debe servir para modificar el *dies a quo* legalmente marcado, sino para puntualizar qué debe entenderse por última actuación recaudatoria, que deberá ser aquella última actuación recaudatoria a partir de la cual la Administración era suficientemente consciente de la ausencia de patrimonio bastante que atacar.

Y nótese que la posibilidad del ejercicio de la acción debe ser referida con atención a «la posibilidad legal o quizá más exactamente, a la posibilidad objetiva, de manera tal que una imposibilidad puramente subjetiva» no impide el comienzo de la prescripción (Díez-Picazo, 1964, p. 86). En esta línea, defendemos que no ha de afectar al cómputo del plazo de prescripción la falta de diligencia del que pretende ejercitar su derecho, comenzando el plazo de prescripción desde que la Administración pudo y debió constatar la falencia del obligado principal. La inactividad que afecta a la prescripción se debe juzgar, pues, en abstracto (Albaladejo, 2004, p. 45). No depende de las circunstancias del caso concreto o del desconocimiento del derecho. Así pues, que la Administración pueda constatar la insolvencia del deudor no depende de si esta, personada como debía encontrarse en el proceso concursal, revisó los documentos en poder de todo acreedor o si el representante de la Hacienda pública en el procedimiento no tuvo a bien la revisión documental. Ni tampoco dependerá de si la persona física que representaba a la Administración no tuvo habilidad o capacidad suficiente para entender la situación económica que se presentaba ante sí, pues la acción nace desde que objetivamente puede ejercitarse.

5.4. La última actuación recaudatoria cuando el deudor principal está concursado

Hemos indicado en varias ocasiones que nos parece que la aplicación literal del tercer párrafo del artículo 67.2 de la LGT nos lleva a afirmar que, declarado el concurso del deudor principal, fácilmente no podrá la Administración derivar responsabilidad subsidiaria por créditos concursales (Fraile Fernández, 2024b, p. 104). Se puede afirmar, a grandes rasgos, que serán tenidos por concursales aquellos créditos devengados con anterioridad a la declaración del concurso. Ciertamente, existe alguna excepción a la aplicación del criterio del devengo para calificar el crédito tributario como crédito contra la masa o crédito concursal como acontece, por ejemplo, ante la imposición de sanciones tributarias iniciado ya el procedimiento concursal. Una vez que el concurso ha sido declarado, ex artículo 143 del TRLC, quedarán paralizadas las acciones tendentes al cobro que se sigan contra el concursado, con las excepciones previstas en el artículo 144 del TRLC. Prohibido el ejercicio de las acciones, la norma concursal prevé la suspensión del plazo de prescripción, no obstante, tratándose del crédito tributario, debemos estar a lo dispuesto en la normativa que le es propia. Así, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas queda interrumpido por la declaración del concurso del deudor, según se dispone en los artículos 66 y 68 de la LGT. Como es sabido, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables (art. 68.8 de la LGT). Ahora bien, las que se interrumpen son las acciones contra los obligados tributarios y, como se viene señalando, no son obligados tributarios aquellos que no han sido aún declarados responsables, pues aún no han sido traídos al ámbito de la aplicación de los tributos. Esto es, hasta que no es derivada la responsabilidad tributaria, ninguna interrupción

de la prescripción afecta a los responsables, como viene manifestando el TS en lo que a responsables solidarios se refiere, entre otras, en las Sentencias de 14 de octubre de 2022 (rec. núm. 6321/2020) y de 15 de septiembre de 2023 (rec. núm. 2851/2021).

Conforme a lo planteado *supra*, aquellos créditos tributarios de carácter concursal por los que hubieran iniciado actuaciones recaudatorias previas a la declaración del concurso permitirán acudir contra el responsable subsidiario hasta que transcurran cuatro años desde que tuvo lugar tal actuación recaudatoria. No se interrumpe, si se sigue la literalidad de la norma, la prescripción de la actuación contra el responsable que aún no ha sido declarado y solo serán actuaciones recaudatorias propiamente dichas las que han sido llevadas a cabo con anterioridad a la declaración del concurso, pues, conforme a la norma concursal y a la sumisión a esta que se predica en la LGT, pendiente el concurso (señala la disp. adic. octava de la LGT: «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento»), cualquier actuación recaudatoria que se desarrolle durante la tramitación del concurso, por créditos concursales y sin el amparo del artículo 144 del TRLC, será nula.

En aras de suplir el problema previamente planteado, se puede pensar en emitir providencias de apremio o diligencias de embargo contra el deudor una vez que ha finalizado el concurso. Dejando al margen la cuestión de la exoneración del pasivo insatisfecho aplicable en determinados supuestos a personas físicas, este planteamiento puede tener sentido en relación con algunos créditos no extintos a la finalización del concurso cuando el concursado sea, ya se ha dicho, persona física. Si tratamos el asunto de mayor importancia cuantitativa y económica, que es el referido al concurso de persona jurídica, no cabe duda de lo irracional de la emisión de diligencias de embargo contra un deudor ya liquidado. Una vez que ha concluido el concurso, estaremos ante actuaciones completamente estériles que no pueden suponerse actuaciones recaudatorias reales, sino simples argucias procedimentales. Con anterioridad a su finalización, estaremos, como dijimos, ante actuaciones nulas.

La aplicación del criterio de la norma no sitúa el *dies a quo*, como muchos interpretan, en la declaración de fallido, requisito de procedibilidad necesario, sino en la última actuación recaudatoria. Esta actuación recaudatoria habrá tenido lugar en los supuestos planteados en las líneas anteriores con antelación a la fecha de declaración del concurso. Si tal declaración del concurso no interrumpe el plazo de prescripción para el responsable subsidiario porque aún no ha sido declarado responsable subsidiario y, por tanto, a la fecha de la declaración del concurso no es un obligado tributario que pueda verse afectado por las disposiciones del artículo 68.8 de la LGT, será la fecha de la última actuación recaudatoria previa a la declaración del concurso la que marcará el *dies a quo* de la prescripción del derecho a derivar responsabilidad subsidiaria.

Nótese que a la fecha de entrega de este original se encuentra pendiente de respuesta la cuestión de interés casacional presentada en el recurso número 4696/2023 y admitida a trámite por el TS en fecha 3 de abril de 2024. En el caso se plantea un asunto en el que,

emitidas unas providencias de apremio, se desconoce el devenir del procedimiento de recaudación hasta que tiene lugar la declaración de fallido seis años después y, a partir de ahí, se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria. Se admite la siguiente cuestión de interés casacional:

Determinar sobre quién recae la carga de la prueba sobre la realidad de verdaderas actuaciones interruptoras de la prescripción cuando el obligado, merced a una derivación de responsabilidad subsidiaria, alegue su inexistencia por un periodo mayor de cuatro años. Determinar si, ante la inexistencia (o falta de constancia) de actuaciones de recaudación constatadas entre la providencia de apremio de una liquidación y la declaración de fallido del deudor principal durante un periodo superior a cuatro años, debe apreciarse la prescripción extintiva. Precisar, en el caso de que se tuviese por acreditado que para el deudor principal se alcanzó la prescripción, las consecuencias que nacerían para los responsables subsidiarios y si podría o no exigirse la deuda derivada a éstos (Auto de admisión del TS de 3 de abril de 2024, rec. núm. 4696/2023).

Pues bien, sin miedo a equivocarnos, respondemos a la última de las cuestiones afirmando que, en caso de que prescriba la deuda para el obligado principal, esta prescribe necesariamente para el responsable al que aún no se le ha derivado. Esto es, conforme al artículo 59 de la LGT, las deudas tributarias se extinguen por prescripción. Se puede dudar acerca de si prescribe el derecho o si prescribe la acción, la facultad o la potestad, pero no se puede dudar del efecto de la prescripción tributaria: la extinción de la deuda tributaria. Una deuda tributaria extinguida no existe y lo que no existe no se puede reclamar a un tercero. Una deuda tributaria extinguida no puede derivarse al responsable tributario en ningún caso. Por ello, hemos defendido cuando hemos podido que incluso los responsables del artículo 42.2 de la LGT deben tener derecho a oponer la prescripción de la deuda antes de su derivación en la misma línea que se opondría el pago, la compensación o la previa condonación.

En lo que a la segunda cuestión casacional se refiere, la solución nos parece que se halla en el propio auto de admisión de la cuestión de interés casacional, al recordar que:

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 subsidiarios deb(e) fijarse en todo caso en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria con relación al deudor principal o con los responsables solidarios si los hubiera –en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal– (STS de 8 de junio de 2022, rec. núm. 3586/2020, citada en el referido auto de admisión).

Esto es, la declaración de fallido no es una actuación recaudatoria ni marca el *dies a quo* de la prescripción, por lo que, si pasan más de cuatro años entre la última actuación

recaudatoria y el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, habrá prescrito el derecho o la potestad de reclamarla.

A la primera cuestión, la referida a la carga de la prueba de las actuaciones recaudatorias, nos parece que la respuesta que ha de darse debe ser que esta recae sobre la Administración, pues no parece de recibo imponer al responsable conocer el devenir del procedimiento de apremio que la Administración ha seguido contra un tercero.

Sobre esto hay quien señala que se plantea la duda de:

si la acción frente al obligado principal ha devenido prescrita, por transcurso de cuatro años de inactividad, ¿es lógico sostener que la acción «renace» contra el responsable con la declaración de fallido y el acto de derivación de responsabilidad? La cuestión es sumamente interesante, ya que no parece lógico, parafraseando la duda que se plantea el Auto, sostener que la acción para exigir esta responsabilidad tributaria pueda renacer contra el responsable, si ya ha muerto frente al deudor principal. No me cabe duda de que no puede renacer esa acción y que, si feneció frente al principal, por inactividad, no puede renacer para el responsable (Puebla Agramunt, 2024).

Sin duda, coincidimos en que la acción no puede renacer para el responsable, pero es que, además, no vemos excusa alguna para fundamentar que la acción pudiera renacer, pues no hablamos de que se haya producido una nueva actuación recaudatoria, sino de una manifestación de la ausencia de bienes del obligado principal, cosa bien distinta, que es lo que es la declaración de fallido.

Sirva la respuesta que damos a las cuestiones sometidas a casación para fundamentar que, declarado el concurso, la última actuación recaudatoria ha podido llevarse a cabo antes de tal declaración, quedar impedido el desarrollo de más actuaciones recaudatorias y, por ende, transcurrir el plazo de prescripción para actuar contra el responsable subsidiario durante la tramitación del concurso. En este caso, y como excepción, no creemos que la aplicación literal de la norma sea lo correcto, puesto que, incluso actuando la Administración de modo diligente, es fácil que se perjudiquen sus derechos de cobro frente al responsable; por todo lo cual proponemos la interpretación a la luz del criterio de la *actio nata*.

Si estamos ante créditos concursales por los que no se había iniciado ninguna actuación recaudatoria, bien porque se ha producido liquidación administrativa posterior a la declaración del concurso, bien porque la Administración no había iniciado recaudación ejecutiva habiéndolo podido hacer, bien porque el crédito devengado antes de la declaración del concurso no era exigible hasta una fecha posterior, no se habría producido ningún hito que, conforme a la legislación, suponga el inicio del cómputo del plazo de la prescripción para la derivación de responsabilidad subsidiaria.

Las expuestas son las dos posiciones bien diversas en las que se puede encontrar el crédito tributario concursal y su derivación hacia los responsables subsidiarios daría lugar a dos situaciones prácticamente opuestas sin causa justificada, a nuestro entender.

Nunca hemos leído a nadie disertar sobre este asunto, lo que no supone que no haya podido abordarse por más autores que quien suscribe, sino que no conocemos esos avances. Por ello, nos ha sorprendido especialmente el Auto del TS, de 29 de enero de 2025, de admisión del recurso número 122/2024.

En él se plantea exactamente este parecer que venimos exponiendo, siendo la cuestión casacional:

Determinar si, iniciado un concurso de acreedores en relación con la deudora principal, una liquidación tributaria notificada a esta con anterioridad a su declaración de fallido y al consiguiente acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir el pago de las deudas al responsable tributario.

En el caso en cuestión, proveniente de la Sentencia del TSJ de Valencia de 15 de noviembre de 2023 (rec. núm. 1379/2022), ha tenido lugar un procedimiento de inspección pendiente concurso y estima la defensa del derivado responsable que la firma del acta debe ser considerada como última actuación recaudatoria y, por ende, entenderse que, transcurridos cuatro años sin más actuaciones, ha prescrito el derecho a derivar responsabilidad subsidiaria.

Nos resulta difícil enmarcar la firma de un acta de inspección en las denominadas actuaciones recaudatorias, ahora bien, entendemos que el pronunciamiento que el TS emita en este caso tendrá gran relevancia, tanto si se interpretan actuaciones ajenas al procedimiento de recaudación como actuaciones recaudatorias, como si se opta por la aplicación literal del precepto. Esta última solución, como ya avanzamos, supondría que todas las actuaciones recaudatorias iniciadas antes del concurso de acreedores dan paso al cómputo del plazo de prescripción de la acción contra el responsable subsidiario durante la pendencia del concurso.

Aunque, como exponemos, no nos parece que el procedimiento de inspección, en ninguna de sus fases, se presente como una actuación recaudatoria, consideramos que la previa interpretación del TSJ que se somete a casación es errónea, ya que defiende que:

llegar a la conclusión pretendida por la recurrente llevaría al sinsentido [de] que la acción de la Administración contra los responsables subsidiarios nacería antes [de] que se produjera la declaración de fallido del deudor principal, postura contraria a la *actio nata*.

Y es que ciertamente la Administración puede ejercer la acción contra el responsable subsidiario desde que constate que el obligado principal es un deudor fallido. La declaración de fallido es una obligación de la Administración que se exige en garantía favorable hacia el propio responsable subsidiario y en defensa de su derecho a ser exigido del pago subsidiariamente. Así pues, desde que la Administración tiene constancia de la falencia del obligado, puede y debe declararlo fallido y, una vez dado este paso, puede iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria. Situar el *dies a quo* en la declaración de fallido es casi como situarlo en la notificación del inicio del procedimiento contra el responsable, es decir, es situarlo en un acto administrativo que supone un requisito de procedibilidad, pero que no guarda relación con los intentos de cobro sobre el deudor principal.

5.5. Deudor fallido pendiente concurso

La declaración de fallido es un requisito de procedibilidad para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria o, como hemos señalado antes, una *conditio iuris*, dándole aún mayor relevancia. Por ello, si algo impidiese la declaración de fallido del deudor concursado, no podría entenderse que, ante la insolvencia del deudor, pueda la Administración acudir contra los subsidiariamente obligados.

Ni se impide en precepto legal alguno declarar fallido al concursado ni se impide seguir un procedimiento de derivación de responsabilidad contra terceros. Como hemos manifestado en diversas ocasiones, con el auto que declara el concurso se paralizan las acciones contra el patrimonio del concursado y se impide el inicio de nuevas actuaciones al margen del concurso (art. 143 del TRLC), empero nada limita la actuación contra el patrimonio de terceros por deudas concursales. Así, la acción frente a fiadores, avalistas o responsables queda intacta y al margen del proceso concursal.

Dada la posibilidad de que el administrador concursal sea declarado responsable subsidiario de la deuda tributaria del concursado conforme a lo dispuesto en el artículo 43.1 c) de la LGT, los jueces de lo mercantil han considerado en numerosas ocasiones que la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, realizada pendiente concurso, constituía una injerencia en sus competencias reconocidas en la jurisdicción exclusiva y excluyente atribuida por el artículo 52 del TRLC. Sobre este asunto ya se pronunció la Sala de Conflictos de Jurisdicción del TS en su Sentencia de 9 de abril de 2013 (rec. núm. 1/2013). Posteriormente, en Sentencia de 27 de abril de 2016 (rec. núm. 1/2016), la Sala de Conflictos de Jurisdicción emite un pronunciamiento plagado de errores en sentido contrario. Fue la Sala de lo Contencioso del TS, en Sentencia de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 433/2016), la que afirmó con rotundidad que la estimación del cumplimiento de los requisitos para la derivación de responsabilidad tributaria corresponde a la Administración tributaria, como no

podía ser de otro modo. Corresponde, por tanto, a la Administración determinar si el concursado es un deudor fallido a efectos tributarios, y será la jurisdicción contencioso-administrativa la que deberá, en su caso, ejercer el control judicial de estos actos. Definitivamente, por Sentencia de 21 de marzo de 2018 (rec. núm. 1/2018), la Sala de Conflictos vuelve a la posición de 2013, optando por una interpretación coherente en un pronunciamiento al que hemos tenido ocasión de criticarle algún aspecto en esta misma revista, pero que, en lo fundamental, acierta en la concepción de los principios y normas tanto tributarias como mercantiles y su conexión necesaria durante el proceso concursal. Pues:

ya se señaló que la derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los artículos 41 y ss. LGT, se hacen solidaria o subsidiariamente responsables de la deuda tributaria. En consecuencia, la derivación de responsabilidad tributaria que acuerda la Administración tributaria no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la *par conductio creditorum* (STS 45/2023, de 19 de enero, rec. núm. 3904/2020).

Esto es, como se ha fundamentado largo y tendido en otras ocasiones, no existe impedimento procedimental para derivar responsabilidad tributaria subsidiaria contra un responsable solidario o subsidiario de un deudor principal que se halle inmerso en un procedimiento concursal (Fraile Fernández, 2023, pp. 97-106).

Para declarar fallido al deudor es preciso que la falencia del deudor sea cierta y constatable (Fraile Fernández, 2024b, p. 207), y esta insolvencia del obligado principal se constatará, normalmente, a través de la realización de diversas actuaciones recaudatorias. Ahora bien, nada exige que el deudor se declare fallido tras un procedimiento de apremio. Esta será la situación habitual, pues, a través de las averiguaciones propias del procedimiento ejecutivo, se alcanzará la consideración de que no existen bienes embargables suficientes. En esta línea se viene manifestando de forma más o menos clara la AN, pudiendo citar sobre la materia sus Sentencias de 27 de junio de 2019 (rec. núm. 724/2017), de 25 de octubre de 2019 (rec. núm. 608/2017), de 20 de octubre de 2021 (rec. núm. 2238/2019) y de 21 de noviembre de 2021 (rec. núm. 2286/2019), afirmando que es fundamento suficiente para la declaración de fallido la circunstancia de que, una vez abierta la fase de liquidación del concurso, se observen que concurren «los elementos de juicio suficientes para considerar que no va a haber un resultado de la liquidación patrimonial, al menos significativo, con el que hacer frente» al pago del crédito tributario que se deriva al responsable.

De fecha más reciente son las SSAN de 26 de junio de 2024 (rec. núm. 959/2020) y de 4 de julio de 2024 (rec. núm. 968/2020), en las que se reitera la posibilidad de declarar fallido al concursado a partir de los datos obrantes en el concurso.

Pues bien, en fechas relativamente recientes ha tenido lugar la Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024 (RG 7050/2021), en la que el órgano administrativo ha afirmado que «una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración debe procederse a la declaración de fallido». Entiende el TEAC, acertadamente a nuestro juicio, que, declarado el concurso, «nos encontramos con ausencia de actuaciones recaudatorias porque la Administración se ha visto impedida», por lo que «el *dies a quo* o momento en que la Administración puede dirigirse frente a los responsables subsidiarios vendrá determinado por la teoría de la *actio nata*». Hasta este punto nos hallamos en pleno acuerdo con el TEAC. Sin embargo, no podemos mantener este agrado con las siguientes consideraciones emitidas.

Constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas –sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo–, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia definitiva del deudor a partir del auto de conclusión del concurso de acreedores por la finalización de la fase de liquidación, debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario (Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024, RG 7050/2021).

Tras el auto de finalización del concurso quedó constatado que ya no existían bienes de la concursada, este Tribunal entiende que el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable no es la fecha en la que la Administración dictó la declaración de fallido, sino que debió declarar fallida a la entidad de forma inmediata tras el auto de conclusión del concurso y acto seguido, dirigir su acción frente al posible responsable (Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024, RG 7050/2021).

Pues bien, defendemos que, constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, debe procederse a la declaración de fallido del deudor. Pero no creemos que esa insolvencia se constate por el conocimiento del auto de conclusión del concurso. Un acreedor especialmente mediocre, con nula capacidad de entendimiento de un documento jurídico o económico, podría necesitar esperar al auto de conclusión del concurso para perder la esperanza de cobrar en el procedimiento mercantil. Pero, sin duda, un acreedor normal, ya no decimos uno en posición privilegiada, personado en el concurso y asistido por letrados de la Administración de justicia, sabe desde que se presentan los primeros informes de la liquidación si existen o no posibilidades de cobro de sus créditos.

Ya dijimos que el requisito de la excusión del patrimonio del deudor principal exige una demora en la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, pero que debemos distinguir entre lo que se puede considerar demora necesaria, demora razonable y demora injustificada.

Es necesario esperar a que el obligado principal sea insolvente y es necesario que esta insolvencia, al menos parcial, se constate. Es injustificado esperar a que concluya un procedimiento concursal para que se dé por fallido al obligado tributario. Opina diferente Marín-Barnuevo (2024), quien afirma: «como es obvio, el auto de conclusión del concurso en el que se declara la insolvencia definitiva del deudor puede identificarse con la *actio nata*», siendo estériles las «ulteriores actuaciones recaudatorias seguidas contra el deudor principal». Nos parece que la Administración puede ejercitar la acción de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria en un momento que puede ser muy anterior al de la conclusión del concurso.

Como hemos puesto de manifiesto, la Administración tributaria, personada en todos los concursos, tiene acceso al informe de la administración concursal, de cuyo contenido puede derivarse conocimiento suficiente sobre la situación patrimonial del deudor; ahora bien, como señalamos, caben diversas posibilidades de solución del concurso y puede no ser razonable exigir a la Administración hacer elucubraciones a partir de dicho informe. De lo que no cabe duda es de que, abierta la fase de liquidación, no se cobrarán los créditos subordinados, lo que incluye sanciones tributarias, recargos del periodo ejecutivo, recargos por declaración extemporánea e intereses. Por lo tanto, incluso en un concurso con masa aparentemente decente, es seguro el impago de ciertos créditos tributarios, por lo que es razonable plantear la declaración de fallido parcial. No obstante, defendemos que la actuación coherente, razonable, diligente y esperable es que la Administración, que conozca de los informes trimestrales de liquidación por estar personada o porque le llegan por correo electrónico como a todo acreedor, proceda a la declaración de fallido cuando observe que no hay masa activa suficiente como para cubrir el crédito calificado como ordinario, posición en la que se incluirán buena parte de los créditos tributarios. El deber de recaudar que recae sobre la Administración exige que esta sea diligente en el cobro de tributos.

Por lo expuesto, defendemos que, en situación concursal, es justificado aplicar la regla de la *actio nata*, esta vez, a favor de la Administración, pues se ve impedida para realizar actuaciones recaudatorias y podría ser razonable, aplicando la literalidad, entender que prescriben las actuaciones contra el responsable subsidiario con los cuatro años tras la última actuación recaudatoria que se habría producido con antelación a la declaración del concurso, como se ha manifestado *supra*.

Defendemos que la fundamentación que concuerda mejor con la hermenéutica de la norma, tanto desde el prisa exegético como teleológico, se posiciona en permitir a la Administración declarar fallido al deudor concursado e iniciar la derivación de responsabilidad subsidiaria que corresponda, poniendo como hito que marca el *dies a quo* de la prescripción el momento en el que conozca de los informes de liquidación en los que se manifieste la falta de masa para hacer frente a la totalidad del crédito ordinario. Nótese que, mayoritariamente, esto se observará en todo concurso que se dirija a la liquidación.

5.6. La reforma que viene, breve apunte

La Administración, como venimos alertando, ejerce su capacidad de elaborar propuestas de reforma legislativa sin atender al interés general, a la seguridad jurídica o a la coordinación de la propia legislación tributaria. Tenemos la sensación, y así lo critica una buena parte de la doctrina, de que las propuestas legislativas son siempre tendentes a maximizar la recaudación al margen del principio de justicia y a aumentar las facilidades y comodidades para una Administración ya dotada de más que suficientes potestades y capacidades en detrimento de la seguridad jurídica de los administrados.

Así las cosas, en el anteproyecto de la ley que servirá para la transposición de la DAC8 se han incluido una serie de modificaciones en los artículos 66 a 69 de la LGT que parecen pretender clarificar, pero que esconden un aumento de plazos para la Administración y la incorporación de algún elemento de difícil comprensión.

Con el anteproyecto del nuevo artículo 66 de la LGT, en el apartado 1, letra b), «el derecho a exigir el pago», se incluye una frase final que indicará «así como el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables». Conforme a nuestra opinión, esta finalización del párrafo no cambia nada, pues siempre se ha asumido que, derivada la responsabilidad contra un sujeto, la Administración vuelve a contar con un plazo de cuatro años para exigir el pago. Ello podía valorarse simplemente atendiendo a que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria debía interrumpir el plazo de prescripción de la exigencia de pago al responsable, por lo que, una vez notificada la finalización del procedimiento, debía contemplarse el reinicio del cómputo del plazo de cuatro años. Indicado lo anterior, el precepto, en su versión proyectada, simplemente añade que este nuevo plazo se contará una vez que haya vencido la fecha de pago en periodo voluntario y no con la notificación del acuerdo de derivación. Esto es, si se hubiese seguido una interpretación estricta, gana la Administración un plazo inferior a dos meses con este movimiento.

El nuevo artículo 66.2 de la LGT, según la versión del anteproyecto, señalará la prescripción cuatrienal del derecho para declarar la responsabilidad tributaria. De este modo, ahora de manera definitiva, se reconocería la existencia de un doble proceso en la exigencia de responsabilidad tributaria: el proceso de derivación y determinación de la deuda, que prescribe a los cuatro años, y el procedimiento de recaudación, que, de ser ejecutiva, prescribirá a los cuatro años del fin del periodo voluntario de pago.

Aunque se producen algunas modificaciones en lo que a responsabilidad tributaria solidaria se refiere, en la responsabilidad tributaria subsidiaria no se aprecia modificación en el proyecto de nuevo artículo 67 de la LGT. Simplemente, este precepto guarda su último párrafo para manifestar, como ya apuntamos, que el plazo para exigir el pago tiene su *dies*

a quo en el vencimiento del periodo voluntario de pago, igual que el resto de los supuestos del artículo 66.1 b) de la LGT.

Es el artículo 68 de la LGT el que nos parece que faculta peligrosamente a la Administración a extender el plazo para derivar responsabilidad, eliminando toda interpretación correctora del actuar al margen del principio de buena administración. Se prevé que indique el artículo 68.5 de la LGT que la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad se interrumpa por cualquier acción «conducente a la declaración de su responsabilidad», lo que es perfectamente adecuado. Además, se proyecta incluir en el artículo 68.8 de la LGT que:

la suspensión del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria, contenido en el apartado 2 del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal, causa el mismo efecto en relación con el sujeto aún no declarado responsable, sin perjuicio de que pueda procederse a su declaración de responsabilidad (posible art. 68.8 de la LGT).

Con ello, la Administración, con su iniciativa legislativa, reconoce que durante el concurso del obligado principal puede proceder a declararlo fallido y a derivar responsabilidad. Sin embargo, le parece que esta posibilidad que le asiste no es suficiente y que tiene que prolongar la agonía de los posibles responsables cuatro años más allá de la duración del ya largo de por sí procedimiento concursal.

Nos parece una afrenta al sentido común reconocer que ha nacido la acción contra el responsable, pero que, si la Administración no tiene la diligencia suficiente como para cumplir ágilmente con su deber de procurar el cobro de los créditos tributarios, no pasa nada, ya lo hará cuando se acuerde de nuevo a la finalización del concurso del deudor principal.

Debería el legislador asumir que no toda propuesta Administrativa debe aceptarse; es más, debería impedirse la inclusión de cualquier propuesta que venga de la Administración sin el previo aval de un grupo de expertos doctrinales, pues es el interés público el que debe primar y bien es conocido que este no siempre concuerda con el interés recaudatorio de la Administración.

Como última crítica al anteproyecto debe mencionarse que el proyectado artículo 69.3 de la LGT parece que señalará que la prescripción ganada «por todos los obligados» extingue la deuda tributaria. ¿A qué se refiere el redactor con que haya sido ganada por todos?

Pues bien, puesto que ahora se prevé que el artículo 69.1 de la LGT establezca que la prescripción ganada aprovecha por igual a los demás obligados a los que se refiere el artículo 35.7 de la LGT, parece que, cuando prescriba para el obligado principal una deuda, puede seguirse derivando a otros. Entendemos que no puede ser así, y que ello solo podrá interpretarse en relación con la exigencia de pago, nunca permitiendo derivación de deudas prescritas por responsabilidad o por sucesión. No obstante, nos parece que estamos ante

una redacción que en nada sirve a la seguridad jurídica, ahora bien, ya sabemos que no es la seguridad jurídica lo que persigue el que ejerce la iniciativa legislativa, sino la seguridad del máximo éxito posible en sus pretensiones.

6. Conclusiones

«La prescripción es una institución de orden público» (De Castro, 1972, p. 79), pecando «de negligente el titular de un derecho que no lo usa en tiempo oportuno» (Albaladejo, 2004, p. 20). El plazo de prescripción que legalmente se determina es el que se ha de considerar la «medición objetiva de la deslealtad del retraso» (Díez-Picazo, 1964, p. 41), siendo inadmisibile la sumisión a una espera excesivamente prolongada.

La Administración debe exigir la deuda tributaria conforme al principio de eficacia administrativa, también en relación con los responsables subsidiarios (Lozano Serrano, 2012), pues la prescripción tributaria sirve al interés público (Sánchez López, 2021, p. 179).

Si los principios constitucionales deben ser la piedra angular de todo el derecho financiero, los principios del derecho administrativo han de ser la guía de actuación del más poderoso de los sujetos involucrados en la relación jurídico-financiera, la Administración (Fraile Fernández, 2024a).

El artículo 103 de la CE señala: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho», en conexión con la «seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos» consagrados el artículo 9.3 de la CE, han servido al cuño jurisprudencial del principio de buena administración. Este principio se ha considerado positivizado en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, imponiendo a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que resulte suficiente con la mera observancia del procedimiento a seguir (Martínez Lafuente, 2023). Ciertamente, el citado precepto alude como principios los de «buena fe, confianza legítima y lealtad institucional», lo que no cabe duda que se relaciona con la buena administración y que ponen en conexión la aplicación de la prescripción tributaria con la obligación administrativa de actuar con diligencia y responsabilidad.

El «retraso en la aplicación del tributo tampoco se compadece con las exigencias del principio de seguridad jurídica, fundamento de la prescripción» (Lozano Serrano, 2012). Y es que no acotar las disposiciones del último párrafo del artículo 67.2 de la LGT supone, como ya se ha dicho, «un potencial atentado a la seguridad jurídica y la amenaza de una prolongación desproporcionada» (Cazorla Prieto, 2020).

Quedando al margen de estas conclusiones lo atinente a la reforma que viene y al abuso de la iniciativa legislativa que ejerce la Administración, debemos exigir la interpretación de la normativa vigente conforme a los principios y valores que han de servir a la exegética. La interpretación es esencial en el perfeccionamiento de la norma y esta interpretación no puede atender a un párrafo o a un precepto en signo de cerrazón, sino que ha de servir-se de la norma en su conjunto y del entendimiento de la finalidad de los institutos en ella regulados.

La derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria debe realizarse en el plazo de cuatro años desde que tuvo lugar la última actuación recaudatoria en la que quedó constancia de la falencia del obligado principal y, en su caso, de los responsables solidarios.

Una vez que la Administración conoce que no existe patrimonio alcanzable suficiente para saldar el crédito, debe diligentemente declarar fallido al deudor, siquiera fallido parcial, y acudir contra el responsable subsidiario.

Declarado sea el concurso y prohibidas las actuaciones ejecutivas contra este, deberá la Administración declarar fallido al concursado y acudir contra los responsables tan pronto como deba conocer que no constan activos suficientes para saldar el crédito tributario calificado como ordinario en la lista de acreedores.

«No solo el fin de la norma, sino los valores fundamentales que deben engarzar la totalidad del ordenamiento financiero han de servir a la exegética y generar el razonamiento crítico que permite la definición de los institutos y la interpretación» del derecho (Fraile Fernández, 2024a). Personada como se halla la Administración en los concursos de acreedores, recibiendo por parte del juez de lo mercantil los informes trimestrales de liquidación y obteniendo del administrador concursal la comunicación de los mismos por correo electrónico, debe la Administración conocer la incapacidad del concursado para saldar el crédito tributario desde el momento en el que en los informes de liquidación no figuren activos suficientes como para satisfacer la totalidad del crédito ordinario. En tal momento, la Administración es sabedora de que el crédito tributario no será satisfecho en el concurso. Gracias a los informes de la administración concursal, la Administración tendrá certeza suficiente de la falencia y capacidad documental para motivar la declaración de fallido del obligado principal, pudiendo y debiendo acudir contra el responsable subsidiario conforme al criterio de la posibilidad de acción.

En el entendimiento expuesto se conectan las disposiciones legales, el deber de diligencia, el principio de buena administración, el derecho a la seguridad jurídica de los administrados y el criterio de la *actio nata*. Una vez que la Administración tiene o debe tener certeza de la insolvencia del obligado principal, debe declarar su falencia y actuar contra el responsable y nunca permitirse hacerlo en un plazo superior a cuatro años desde tal momento.

Referencias bibliográficas

- Alas, L., Buen, D. de y Ramos, E. R. (1918). *De la prescripción extintiva*. Imprenta Ibérica. <http://simurg.csic.es/view/990003355650204201>
- Albaladejo García, M. (2004). *La prescripción extintiva* (2.ª ed.). Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de España.
- Almagro Nosete, J. y Fernández González, B. (2008). Prescripción. En X. O'Callaghan Muñoz (dir.), *Prescripción, usucapión y caducidad*. La Ley.
- Álvarez Martínez, J. (2004). *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*. Aranzadi.
- Beltrán, E. (2004). Comentario al artículo 152 de la Ley concursal. En *Comentario de la Ley concursal*. Aranzadi.
- Calvo Vérguez, J. (2025). El crédito tributario en la Ley concursal. *Anuario de Derecho Concursal*, 64.
- Castro y Bravo, F. de (1972). *Temas de derecho civil*. Sucesores de Rivadeneyra.
- Cazorla Prieto, L. M. (2020). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (20.ª ed.). Aranzadi.
- Chico de la Cámara, P. (2019). *Manual práctico de fiscalidad (parte general)*. CEF.
- Díez-Picazo y Ponce de León, L. (1964). *La prescripción en el Código Civil*. Bosch.
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (2003). *Sistema de derecho civil* (11.ª ed.). Tecnos.
- Eseverri Martínez, E. (2008). El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria. En *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*. CEF.
- Eseverri Martínez, E. (2016). La prescripción tributaria (nueva regulación). En *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Documentos IEF*, 13.
- Eseverri Martínez, E. (19 de noviembre de 2024). De aquellos polvos... La prescripción del responsable tributario. *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/ernesto-eseverri-martinez/la-prescripcion-del-responsable-tributario>
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Fraile Fernández, R. (2015). La certificación administrativa en el concurso de acreedores. *Anuario de Derecho Concursal*, 34.
- Fraile Fernández, R. (2023). La responsabilidad tributaria del administrador concursal pendiente concurso. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 89-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18781>
- Fraile Fernández, R. (2024a). El derecho financiero como rama del derecho, especial atención a los principios del derecho administrativo. En *Estudios de derecho público y ciencia política. In memoriam al profesor Santiago Rosado Pacheco*. Aranzadi.
- Fraile Fernández, R. (2024b). *Tratado sobre responsabilidad tributaria*. Atelier.
- García Castro, P. (2023). De los informes de liquidación. En *Comentarios a la Ley concursal* (3.ª ed.). La Ley.

- Garrido, J. M. (2004). Comentario al artículo 95 de la Ley concursal. En *Comentario de la Ley concursal*. Aranzadi.
- González Aparicio, M. (2021). La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple. *Crónica Tributaria*, 180.
- Lozano Serrano, C. (2012). La prescripción de la responsabilidad tributaria. *Quincena Fiscal*, 17.
- Marín-Barnuevo Favo, D. (2024). El cómputo de la prescripción para derivar la responsabilidad subsidiaria se inicia en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la Administración retrase la declaración de fallido a un momento posterior: RTEAC de 18 de septiembre de 2024, RG 7050/2021. *Revista Técnica Tributaria*, 147.
- Martín Cáceres, A. F. (1994). *La prescripción del crédito tributario*. IEF; Marcial Pons.
- Martínez Lafuente, A. (2023). Un principio general de derecho tributario. *Carta Tributaria*, 98.
- Menéndez Hernández, J. (1998). *La prescripción en derecho tributario*. Bosch.
- Navarro Egea, M. (2006). *El responsable tributario*. Iustel.
- Orozco Prado, G. (1995). *De la prescripción extintiva y su interrupción en el derecho civil*. Comares.
- Palmero Sandín, M. J. (2014). Plan de liquidación e informes trimestrales. Los tiempos de la liquidación. En *La Ley concursal y la mediación concursal. Un estudio conjunto realizado por especialistas*. Dykinson.
- Puebla Agramunt, N. (12 de abril de 2024). Prescripción de la responsabilidad subsidiaria. *Estudio Jurídico* [blog]. <https://www.nuriapuebla.com/blog/prescripcion-de-la-responsabilidad-subsidiaria/>
- Recalde, A. (2004). Comentario a los artículos 74, 75 y 82 de la Ley concursal. En *Comentario de la Ley concursal*. Aranzadi.
- Sainz de Bujanda, F. (1979). *Lecciones de derecho financiero*. Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid.
- Sánchez López, M. E. (2021). Responsabilidad tributaria y prescripción. En *Responsables tributarios*. Dykinson.
- Varona Albern, J. E. (1998). *La extinción de la obligación tributaria: novación y confusión*. Lex Nova.
- Vega Herrero, M. (1990). *La prescripción de la obligación tributaria*. Lex Nova.

Rosa Fraile Fernández. Profesora titular de la Universidad Rey Juan Carlos, área de derecho financiero y tributario. Un sexenio vivo. Más de 50 publicaciones entre monografías publicadas en editoriales de reconocido prestigio, capítulos de libro y artículos incluidos en revistas indexadas. Participación en congresos y seminarios como ponente, organizadora o coordinadora. Colaboradora en revistas científicas de la disciplina. Miembro del equipo de investigación en proyectos de investigación de concurrencia competitiva. Miembro de grupo de investigación consolidado. <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>