

Análisis teórico-práctico de la prescripción en la responsabilidad tributaria a la luz de la nueva jurisprudencia

Rocío Estébanez Cuevas

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

<https://orcid.org/0009-0007-2317-1936>

Extracto

Este artículo aborda la compleja y relevante materia de los plazos de prescripción en el ámbito de la responsabilidad tributaria, un área caracterizada por su alta conflictividad y dinámica jurisprudencial. El estudio se centra en el impacto transformador de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo y las resoluciones del TEAC, que han redefinido el cómputo de dichos plazos de prescripción. Se analizan en profundidad las características de las dos carreras prescriptivas autónomas relativas a la facultad del derecho a declarar la responsabilidad tributaria (solidaria o subsidiaria) y al derecho a exigir el pago de la deuda al responsable ya declarado. Mediante el examen de fallos clave del Tribunal Supremo (Sentencias 147/2022, 1022/2023, 1023/2023 y 1137/2023) y las posteriores resoluciones del TEAC, junto con la inclusión de supuestos prácticos, se ofrece una visión teórica y aplicada de estos nuevos criterios interpretativos, que contribuyen a reforzar la seguridad jurídica del contribuyente.

Palabras clave: prescripción tributaria; responsabilidad solidaria; responsabilidad subsidiaria; carreras prescriptivas autónomas; facultad para derivar; facultad para exigir el pago; Tribunal Supremo; TEAC.

Recibido: 21-06-2025 / Aceptado: 23-06-2025 / Publicado: 16-07-2025

Cómo citar: Estébanez Cuevas, R. (2025). Análisis teórico-práctico de la prescripción en la responsabilidad tributaria a la luz de la nueva jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 509-510, 91-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24681>

Theoretical-practical analysis of prescription in tax liability in light of new jurisprudence

Rocío Estébanez Cuevas

Abstract

This article addresses the prescription of tax liability, an area characterized by its high litigation rate and constant jurisprudential evolution. The study focuses on the transformative impact of recent rulings by the Supreme Court and resolutions from the Central Economic-Administrative Tribunal (TEAC), which have redefined the computation of their limitation periods. It analyzes in depth the autonomy of two prescriptive phases: the Administration's power to declare liability (joint and several or subsidiary) and its right to demand payment of the debt from the already declared liable party. Through the examination of key rulings by the Supreme Court (Judgments 147/2022, 1022/2023, 1023/2023, and 1137/2023) and subsequent TEAC resolutions, together with the inclusion of practical case studies, this article offers a theoretical and applied perspective on these new interpretative criteria, which contribute to reinforcing taxpayer legal certainty.

Keywords: tax prescription; joint and several liability; subsidiary liability; autonomous prescriptive careers; power to derive; power to demand payment; Supreme Court; TEAC.

Received: 21-06-2025 / Accepted: 23-06-2025 / Published: 16-07-2025

Citation: Estébanez Cuevas, R. (2025). Análisis teórico-práctico de la prescripción en la responsabilidad tributaria a la luz de la nueva jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 509-510, 91-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24681>

Sumario

1. Introducción
 2. Análisis teórico-práctico de las recientes sentencias del TS en materia de prescripción y responsabilidad tributaria
 - 2.1. Prescripción y responsabilidad solidaria
 - 2.1.1. Análisis de las SSTs 1022/2023 y 1023/2023, de 18 de julio: dos carreras prescriptivas autónomas
 - 2.1.2. Análisis de la STS 1137/2023, de 15 de septiembre
 - 2.1.3. Conclusiones
 - 2.2. Prescripción y responsabilidad subsidiaria: análisis de la STS 147/2022, de 7 de febrero
 - 2.3. Otros criterios de interés
 - 2.3.1. Anulación de declaración de responsabilidad y efectos interruptivos
 - 2.3.2. Declaraciones de responsabilidad firmes
 3. Análisis teórico-práctico de resoluciones del TEAC y sentencias del TS posteriores al cambio de criterio
 - 3.1. RTEAC de 20 de noviembre de 2023: declaración de fallido y actuaciones posteriores estériles para interrumpir la prescripción
 - 3.2. STS de 24 de julio de 2024: responsabilidad en cadena. Presupuesto de hecho habilitante excepcional en caso de declaración de fallido meramente formal
 - 3.3. RTEAC de 18 de septiembre de 2024: recurso de reposición o reclamación contra acuerdo de derivación
 - 3.4. RTEAC de 18 de septiembre de 2024: *dies a quo* de la facultad para derivar de responsabilidad subsidiaria en caso de concurso del deudor principal
 - 3.5. RTEAC de 15 de octubre de 2024: unificación de criterio: carreras prescriptivas autónomas
 - 3.6. STS de 22 de noviembre de 2024: efectos de la declaración de anulabilidad vs. nulidad de pleno derecho de un acuerdo de derivación de responsabilidad
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La problemática central que aborda este análisis radica en la determinación precisa de los plazos de prescripción y sus causas de interrupción en el ámbito de la responsabilidad tributaria, tanto solidaria como subsidiaria. Históricamente, esta materia ha sido fuente de considerable controversia entre la Administración tributaria y los contribuyentes, dada la diversidad de interpretaciones sobre el inicio del cómputo de los plazos (*dies a quo*) y la eficacia interruptiva de las distintas actuaciones administrativas.

La cuestión se ha agudizado con la necesidad de diferenciar claramente dos facultades administrativas: por un lado, la facultad de declarar la responsabilidad tributaria (es decir, la facultad de la Administración para iniciar y concluir el procedimiento de derivación de responsabilidad) y, por otro, la facultad de exigir el pago de las deudas una vez declarada dicha responsabilidad. Esta distinción es crucial, ya que cada una de estas facultades posee su propio régimen de prescripción, con particularidades en cuanto a su cómputo y las acciones que pueden interrumpirlos.

En este contexto, las recientes sentencias del TS de 2023 –concretamente, las SSTS 1022/2023 y 1023/2023, ambas de 18 de julio, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (recs. de cas. núms. 6669/2021 y 999/2022, respectivamente), del ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, y STS 1137/2023, de 15 de septiembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. de cas. núm. 2851/2021), del ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda–, junto con las posteriores resoluciones del TEAC que las aplican, han supuesto un hito. Estas resoluciones jurisprudenciales han delimitado con mayor precisión el alcance y el momento en el que comienza a computar el plazo de prescripción para cada una de las facultades mencionadas, introduciendo criterios que buscan aportar mayor seguridad jurídica y reducir la litigiosidad.

El presente análisis doctrinal y jurisprudencial se propone examinar en profundidad estos nuevos criterios abordando los siguientes interrogantes:

- ¿Cuándo se inicia el plazo de prescripción para la declaración de responsabilidad solidaria y cuándo se interrumpe?
- ¿Cuándo se inicia el plazo de prescripción para la declaración de responsabilidad subsidiaria y cuáles son los efectos de la declaración de fallido del deudor principal?

- ¿Qué impacto tiene la anulación de una declaración de responsabilidad (por nulidad o anulabilidad) en los plazos de prescripción y la posibilidad de una nueva derivación?
- ¿Cómo se armoniza la prescripción de la responsabilidad con la de la obligación principal?

2. Análisis teórico-práctico de las recientes sentencias del TS en materia de prescripción y responsabilidad tributaria

A continuación, se realizará un estudio de los nuevos criterios interpretativos, vinculantes para los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria, introducidos tras las recientes sentencias del TS del año 2023 referidas a supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y del año 2022 referida a acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria. Dichos criterios han supuesto un cambio de paradigma que deben ser analizados con cautela para trasladarlos a los expedientes prácticos. Por ello, junto con el análisis teórico se introducirán ejemplos de aplicación práctica para la mejor comprensión de los mismos.

2.1. Prescripción y responsabilidad solidaria

2.1.1. Análisis de las SSTS 1022/2023 y 1023/2023, de 18 de julio: dos carreras prescriptivas autónomas

Las dos SSTS de 18 de julio de 2023 (recs. núms. 6669/2021 y 999/2022) y de 15 de septiembre de 2023 (rec. núm. 2851/2021) han sentado doctrina casacional relevante en materia de prescripción. Distinguen dos facultades diferenciadas: la facultad para declarar la responsabilidad tributaria y la facultad para exigir el pago. Cada una tiene su propio *dies a quo* y causas interruptivas. Los actos recaudatorios frente al deudor principal no interrumpen la facultad para declarar responsabilidad frente a un tercero si este aún no ha sido formalmente declarado responsable.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS resolvió, en fecha 18 de julio de 2023, los recursos de casación 6669/2021 y 999/2022, ambos relativos a la interrupción del cómputo del plazo de prescripción en las responsabilidades tributarias. Concretamente, la primera de las sentencias se refería a una declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT) (ocultación), mientras que la segunda concernía a una declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 c) de la LGT (sucesión de actividad).

En sendas sentencias, el tribunal parte de diferenciar dos tipos de facultades en relación con la responsabilidad tributaria, con distintas consecuencias en cuanto al cómputo e interrupción de su plazo de prescripción:

- El derecho de la Administración a la declaración de responsabilidad, cuya prescripción se causa del mismo modo que el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siendo aplicables los artículos 66 a) y 68.1 de la LGT, que a continuación se transponen:

- Artículo 66 a): «a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».
- Artículo 68.1:

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

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

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

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

- La exigencia del pago al ya declarado responsable, que es una actuación recaudatoria que prescribe como acción de cobro, siendo aplicables los artículos 66 b) y 68.2 de la LGT. Su tenor literal es el siguiente:

- Artículo 66 b): «b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas».
- Artículo 68.2:

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

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

Tomando como base lo indicado en la Sentencia de la misma sala y sección de 14 de octubre de 2022, dictada en el recurso de casación número 6321/2020, considera el TS que los actos recaudatorios realizados frente al deudor principal antes de la declaración de responsabilidad no interrumpen el plazo de prescripción de la facultad para declarar la responsabilidad tributaria, pues no se encuentran comprendidos en el artículo 68.1 de la LGT. Señala, a este respecto, que para interrumpir el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para derivar solo valdrían los actos dirigidos a la determinación de la condición de responsable (como puede ser la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación al presunto responsable).

Por otro lado, en cuanto a la segunda de las facultades citadas, relativa a la exigencia de pago, al interpretar la referencia que realiza al actual artículo 68.8 de la LGT¹, cabe interpretar que la interrupción regulada en dicho precepto únicamente opera en los casos en los que se esté computando el plazo de prescripción para exigir el pago de su deuda al que ya ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad. Adicionalmente, señala que los actos interruptivos requieren el conocimiento formal del obligado tributario, incluyendo en tal categoría a los ya declarados responsables.

Tanto la sentencia de 2022 como las de 2023 mencionadas contienen similar doctrina casacional, exponiéndose en la primera de ellas (recurso núm. 6669/2021) lo siguiente en el FJ 6:

¹ El artículo 68.8 de la LGT dispone que:

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

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

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

2.1.2. Análisis de la STS 1137/2023, de 15 de septiembre

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, Sección 2.^a, resolvió, en fecha 15 de septiembre de 2023, el tercero de los recursos de casación pendientes relativos a la interrupción del cómputo del plazo de prescripción en las responsabilidades tributarias.

En concreto, es objeto de resolución el recurso de casación 2851/2021, que tenía por objeto las siguientes cuestiones de interés casacional:

Primero: Determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la fecha de la última actuación realizada con el obligado principal, siempre que no se hubiera producido la prescripción respecto de éste.

Segundo: De responder afirmativamente a la cuestión anterior, precisar si, en el supuesto de que el deudor principal tenga la consideración de una sociedad en concurso, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal, iniciándose de nuevo dicho plazo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.

Esta nueva sentencia, partiendo de lo indicado en las precedentes, y aun refiriéndose a un supuesto de responsabilidad solidaria distinto de aquellas (en este caso, una declaración de responsabilidad del art. 42.1 a) de la LGT, mientras que las anteriores se referían a declaraciones de responsabilidad del art. 42.2 a) y 42.1 c) de la LGT, respectivamente),

justifica las diferencias entre lo que denomina jurisprudencia anterior y la nueva jurisprudencia, explicando el cambio de criterio operado en el TS en relación con el cómputo del plazo de prescripción en las responsabilidades tributarias.

Como novedad respecto de las sentencias previas, y refiriéndose nuevamente a responsabilidades solidarias, se incorpora un *dies a quo* del plazo de prescripción para derivar de responsabilidad único (nótese que en el texto de la sentencia el tribunal se refiere al plazo para exigir la obligación de pago, pero se entiende que se refiere a la facultad para derivar y no a la facultad de exigir el pago) cuando se trate de supuestos en los que se derive una liquidación y su correspondiente sanción, ubicando dicho día de inicio del cómputo en el día siguiente al fin del plazo voluntario de pago de la liquidación para ambas (liquidación y sanción).

Con base en ello, establece la siguiente doctrina:

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

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

2.1.3. Conclusiones

Sobre la base del criterio manifestado en las anteriores sentencias se pueden sintetizar las ideas en los siguientes puntos:

A) *Dies a quo* de la facultad de declarar responsabilidad solidaria

El plazo de prescripción de la facultad de declarar una responsabilidad solidaria se iniciará desde el último momento de estos dos:

- Desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. En el caso de que se derive una liquidación y su correspondiente

sanción, se tomará para ambas el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario de la liquidación.

- La realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

B) Interrupción del cómputo del plazo de prescripción para declarar responsabilidad solidaria

A pesar de que las sentencias mencionadas de 18 de julio y 15 de septiembre de 2023 vienen referidas a un caso de responsabilidad concreta, esto es, el del artículo 42.2 a) de la LGT (en el rec. de cas. núm. 6669/2021), el del artículo 42.1 c) de la LGT (en el rec. de cas. núm. 999/2022) y el del artículo 42.1 a) de la LGT (en el rec. de cas. núm. 2851/2021), se considera que debe extenderse el criterio doctrinal fijado a todos los supuestos de responsabilidad solidaria, sin distinción, puesto que el contenido interpretativo se refiere a la «responsabilidad solidaria» sin distinguir entre supuestos concretos dentro del artículo 42 de la LGT.

Por tanto, la primera actuación interruptiva del plazo de prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad solidaria será la notificación al presunto responsable de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad.

Así, los actos referidos a la fase declarativa de responsabilidad tributaria, esto es, la comunicación de inicio, la propuesta y la declaración de responsabilidad solidaria (neta de la exigencia de pago) se entiende que carecen de cualquier eficacia interruptiva del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago del deudor principal.

En consecuencia, la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria interrumpe para ese presunto responsable el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad, pero no interrumpe el plazo para exigir el pago en el deudor principal.

C) Cómputo del plazo de prescripción del derecho para exigir la responsabilidad solidaria

El plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable solidario previamente declarado se computará conforme a lo previsto en los artículos 66 b), 67.2 y 68.2 de la LGT, teniendo en cuenta que operará la extensión de efectos interruptivos que refiere el artículo 68.8 de la LGT desde el momento en el que se haya declarado la responsabilidad y siempre que se comuniquen los actos interruptivos al responsable frente al que se pretende valer la interrupción. Lo ejemplificaremos con un ejemplo práctico.

Ejemplo 1

Si el acuerdo de derivación de responsabilidad se notifica al responsable el día 8 de junio de 2025, y en él se exige el pago de una deuda con el alcance de 55.000 euros, el plazo de cuatro años para exigir el pago comienza a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal (responsable declarado), en este caso, sería el 21 de julio de 2025.

Dicho plazo se interrumpirá por actuaciones recaudatorias dirigidas contra el patrimonio del responsable, así como las que se dirijan contra el patrimonio del deudor principal siempre que el responsable tenga conocimiento formal de las mismas.

2.2. Prescripción y responsabilidad subsidiaria: análisis de la STS 147/2022, de 7 de febrero

Hasta aquí el análisis relacionado con la responsabilidad solidaria. A continuación, se acomete un análisis de la STS 147/2022, de 7 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en relación con el recurso de casación número 8207/2019, relativa al cómputo del plazo de prescripción de las facultades de derivar y exigir el pago, pero respecto a supuestos de responsabilidad subsidiaria contenidos en el artículo 43 de la LGT. Por ello subdividimos este epígrafe en los dos siguientes puntos para diferenciar ambas carreras prescriptivas y sus características de cómputo.

A) Cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir la responsabilidad subsidiaria

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS dictó la Sentencia 147/2022, de 7 de febrero (rec. de cas. núm. 8207/2019), referida, fundamentalmente, al cómputo del plazo de prescripción de la acción para derivar de responsabilidad subsidiaria y a los efectos que tienen respecto de dicho plazo los actos recaudatorios notificados al deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido.

En la mencionada sentencia se analiza un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria acordado por la Junta de Castilla y León, con base en la normativa autonómica de aplicación, frente al administrador de una sociedad, como consecuencia de su conducta al acometer el cese de la actividad del deudor principal tras haber incumplido la obligación de reintegrar una subvención. Por otro lado, la AEAT declaró fallido al deudor principal, pero continuó el procedimiento recaudatorio dictando providencias de apremio frente al mismo y, ante su resultado negativo, propuso en un momento posterior la declaración de crédito incobrable.

En cuanto a lo que aquí interesa, respecto al cómputo del plazo de prescripción de la acción para declarar responsabilidad subsidiaria, la sentencia se remite a pronunciamientos previos del propio TS relativos a la *actio nata* (desde que pudo hacerse) y dispone que: «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*».

Así pues, coincidimos con Rosa Fraile Fernández (2025) en que 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. Insistimos de nuevo en la noción imperativa de «deberá» declarar fallido y, si no lo hace, el plazo de prescripción seguirá computándose desde dicha actuación recaudatoria en la que se constató la insolvencia y, si de ella no se cumplió con la obligación de declarar fallido, se entenderá, según consideramos, que la Administración no obró de forma diligente incumpliendo el principio de *actio nata*. En consecuencia, a nuestro entender, el plazo de cuatro años para derivar responsabilidad subsidiaria comenzará a computarse desde el momento en el que la Administración debió declarar el fallido, puesto que la insolvencia estaba constatada por la misma en relación con las deudas cuyo plazo de pago en periodo voluntario hubiera concluido antes de la declaración de fallido.

Asimismo, la declaración de fallido 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 sentencia de febrero de 2022 que se está analizando identifica esta declaración de fallido ya realizada como hecho suficiente para que otra Administración (por ejemplo, la Junta de Castilla y León), 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, dado que:

Resulta injustificado emitir unas providencias de apremio contra el deudor principal cuando ya existía constancia documental de su insolvencia total, tras su declaración de fallido, con la consecuencia de que tales providencias de apremio carecen de virtualidad a efectos de interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

Por tanto, el tribunal concluye que, en los supuestos en los que se haya declarado al deudor fallido por insolvencia total, no tendrán eficacia interruptiva del plazo de prescripción

los actos ejecutivos posteriores realizados frente al mismo por la Administración mientras se mantenga dicha situación, estableciendo como criterio el siguiente:

Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables.

En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

Así las cosas, si la Administración ha realizado actuaciones de análisis patrimonial dirigidas contra el deudor principal y, en su caso, responsables solidarios, y ha constatado su falencia, aunque formalmente no haya declarado fallido, el tribunal considera que el cómputo del plazo para declarar a posibles responsables subsidiarios comienza a computarse desde el momento en el que la Administración «debió de declarar fallido» por el principio de la *actio nata*. Por otro lado, en el caso en el que la Administración cumpla con su deber de declarar formalmente el fallido del obligado tributario principal, todas las actuaciones ejecutivas que con posterioridad a tal declaración realice contra el patrimonio del obligado al pago no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción del derecho a derivar por responsabilidad subsidiaria si no se ha rehabilitado formalmente tal declaración de fallido y los créditos han sido declarados incobrables. A nuestro parecer, si se produce dicha rehabilitación, pero las actuaciones ejecutivas siguen resultando negativas, el *dies a quo* respecto de las deudas anteriores a la declaración de fallido debería mantenerse en el momento de la declaración formal de fallido en la que se constató la insolvencia, sin perjuicio de que, respecto de las deudas cuyo plazo de ingreso en periodo voluntario sea posterior a la declaración de fallido, el inicio del cómputo se producirá con el vencimiento de dicho plazo.

Asimismo, el criterio jurisprudencial establecido sobre el artículo 68.8 de la LGT fijado por las Sentencias de 18 de julio y 15 de septiembre de 2023 en cuanto a la interrupción del cómputo del plazo de prescripción debe entenderse aplicable también a los supuestos de declaración de responsabilidad subsidiaria, sin perjuicio de la regla especial sobre el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de declarar responsabilidades subsidiarias.

De este modo, una vez determinado el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a declarar responsabilidad subsidiaria, la primera actuación interruptiva del plazo de prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad subsidiaria será la notificación al responsable de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria.

B) Cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda

El plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario declarado se computará conforme a lo previsto en los artículos 66 b), 67.2 y 68.2 de la LGT, esto es, desde el día siguiente al fin del plazo del periodo voluntario de pago iniciado con el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria notificado al responsable, teniendo en cuenta que operará la extensión de efectos interruptivos que refiere el artículo 68.8 de la LGT desde el momento en el que se haya declarado la responsabilidad y siempre que se comuniquen los actos interruptivos al obligado frente al que se pretende valer la interrupción.

2.3. Otros criterios de interés

2.3.1. Anulación de declaración de responsabilidad y efectos interruptivos

La anulación de un acto administrativo por vicio de anulabilidad tiene efectos interruptivos de la prescripción, por lo que, si el acto era dúplice (declaración de responsabilidad y exigencia de pago), con el mismo y con los actos dictados en el seno de los recursos o reclamaciones interpuestos han quedado, para ese responsable, interrumpidas ambas carreras, la declarativa (derivación de responsabilidad) y la de exigencia (acción de cobro).

Pero ese acto dúplice no ha tenido ninguna eficacia interruptiva en el deudor principal (salvo que hubiera tenido conocimiento formal de las actuaciones que han interrumpido la prescripción en el responsable) y es irrelevante para proceder a declarar a otro responsable por distinto supuesto de responsabilidad o incluso al mismo responsable por otro supuesto de responsabilidad.

Por tanto, la carrera prescriptiva se individualiza, pero habrá que tener en cuenta la posible prescripción de la acción de cobro respecto del deudor principal para proceder a realizar nuevas actuaciones frente al responsable, pues, prescrito el derecho de cobro en la principal, huelga toda actuación contra los responsables, ya sea declarativa o ejecutiva, dado que la responsabilidad es una obligación accesoria a la del deudor principal. Prescrito el derecho de cobro sobre el deudor principal no caben más actuaciones frente a presuntos responsables.

Se procede a concretar tales extremos con dos sencillos ejemplos:

Ejemplo 2

Se encuentra en gestión de cobro una deuda tributaria cuyo plazo de pago en voluntaria fue hasta el 5 de enero de 2021. Se han realizado actuaciones recaudatorias frente al deudor principal Z, SA, siendo la última el embargo de cuentas bancarias el 1 de marzo de 2023.

De los datos se concluye lo siguiente: el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a declarar responsabilidad solidaria se computa desde el 6 de enero de 2021.

Si se notifica al presunto responsable solidario AAA comunicación de inicio del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT el 10 de septiembre de 2024, con un alcance de 60.000 euros. Frente al mismo, en el plazo de 15 días hábiles no se presentan alegaciones y, finalmente, se emite acuerdo derivación de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT el 15 de noviembre de 2024, con un alcance de 60.000 euros.

El responsable declarado presenta reclamación económico-administrativa ante el TEAR el 10 de diciembre de 2024. El 10 de marzo de 2025 se resuelve anulando el acuerdo de derivación por anulabilidad concluyendo que el alcance de la derivación incluía una deuda cuyo derecho a exigir el pago al deudor principal estaba prescrita, por lo que había que corregir el alcance. Concretamente, el fallo del tribunal fue el siguiente:

Consecuentemente, en el supuesto analizado, concurren los requisitos para determinar la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT de la reclamante respecto de las deudas y sanciones tributarias de la sociedad Z, SA, si bien el alcance de la responsabilidad exigida no resulta ajustado a derecho al haber incluido una deuda para la que ha prescrito el derecho de la Administración a exigir su pago al responsable, lo que determina que debamos anular el ACUERDO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE CARÁCTER SOLIDARIO, a fin de que la Administración corrija el alcance global de la responsabilidad declarada.

Así pues, la comunicación de inicio del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria interrumpió el plazo para declarar la responsabilidad solidaria, que comienza a computarse desde el 11 de septiembre de 2024 hasta el 11 de septiembre de 2028 respecto de dicho responsable y dicho supuesto de responsabilidad (no respecto de otros presuntos responsables ni respecto de otros supuestos de responsabilidad respecto del mismo responsable; tampoco interrumpe el derecho a exigir el pago al deudor principal).

En consecuencia, procede nueva comunicación de inicio por responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT respecto del responsable AAA con el nuevo alcance (excluyendo las deudas prescritas según el TEAR a fecha 10 de septiembre de 2024). Dicha actuación volverá a interrumpir la facultad para derivar en ese responsable.

Si, por el contrario, el TEAR hubiera acordado la nulidad absoluta de las actuaciones, la comunicación de inicio no habría interrumpido el plazo de prescripción para derivar.

Ejemplo 3

Suponemos que el deudor BBB es declarado fallido el 1 de mayo de 2023. La deuda pendiente se deriva de una liquidación del IRPF de 2019 cuyo fin de plazo de pago en periodo voluntario se produjo el 5 de junio de 2021. De los datos se concluye lo siguiente: el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a declarar responsabilidad subsidiaria se computa desde el 2 de mayo de 2023.

Se notifica al presunto responsable subsidiario CCC comunicación de inicio del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 h) de la LGT el 10 de septiembre de 2024, con un alcance de 100.000 euros. Frente al mismo, en el plazo de 15 días hábiles no se presentan alegaciones y, finalmente, se emite acuerdo derivación de responsabilidad el 15 de noviembre de 2024.

El responsable declarado presenta reclamación económico-administrativa ante el TEAR el 10 de diciembre de 2024. El 10 de marzo de 2025 se resuelve diciendo que no procedió responsabilidad subsidiaria, sino que se debería haber declarado a don CCC responsable solidario por el artículo 42.1 c) de la LGT. En consecuencia, dado que dicha comunicación de inicio por una presunta responsabilidad subsidiaria no debería haberse emitido, no se habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a derivar. Como lo que procede es declarar una responsabilidad solidaria, habrá que estar a la fecha de vencimiento del periodo voluntario (en este caso, el 5 de junio de 2021). Para poder derivar de responsabilidad solidaria, se deberá notificar la comunicación de inicio al señor CCC antes del 6 de junio de 2025, ya que el día 7 de junio de 2025 habrá prescrito dicho derecho a derivar.

2.3.2. Declaraciones de responsabilidad firmes

Finalmente, se quiere realizar una apreciación en relación con la posibilidad de aplicar estos nuevos criterios doctrinales sobre derivaciones anteriores a dicha jurisprudencia, que, de haberse aplicado sobre las mismas estos nuevos criterios, hubiera resultado prescrita alguna de las facultades.

Ha de partirse, a estos efectos, de lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 213 de la LGT, que establecen:

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

[...]

3. Cuando hayan sido confirmados por Sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.

En consecuencia, este nuevo criterio jurisprudencial puede aplicarse a derivaciones anteriores a la fecha de las citadas sentencias siempre que no sean firmes.

3. Análisis teórico-práctico de resoluciones del TEAC y sentencias del TS posteriores al cambio de criterio

A continuación, se expondrán de forma abreviada otras resoluciones del TEAC y sentencias del TS posteriores al cambio de criterio introducido por las sentencias del TS analizadas en el epígrafe anterior, las cuales, aplicando los nuevos criterios casacionales, permitirán concretar los mismos a supuestos más específicos.

3.1. RTEAC de 20 de noviembre de 2023: declaración de fallido y actuaciones posteriores estériles para interrumpir la prescripción

La Sala 3.^a del TEAC dictó, en fecha 20 de noviembre de 2023, resolución al recurso extraordinario para la unificación de criterio (RG 10229/2022), interpuesto por el Departamento de Recaudación de la AEAT, en relación con el cómputo del plazo de prescripción en los casos de responsabilidades tributarias subsidiarias.

El caso analizado por el TEAC se refiere a un supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT. Las deudas incluidas en el alcance de la derivación eran una liquidación y una sanción que fueron notificadas al deudor principal después de su declaración de fallido.

El inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad que incluía ambas deudas se notificó al responsable después de transcurridos cuatro años desde la declaración de fallido del deudor principal, lo que sirvió de justificación para que el TEAR de Asturias anulara la declaración de responsabilidad, considerando prescrito el derecho a exigir el pago al responsable subsidiario.

Frente a la resolución del TEAR de Asturias, el Departamento de Recaudación interpuso el citado recurso extraordinario para la unificación de criterio.

El TEAC parte en su resolución del análisis de la STS de 7 de febrero de 2022 (rec. de cas. núm. 8207/2019), ya analizada en el presente artículo, que había servido de apoyo al TEAR

de Asturias para dictar su resolución, pero concluye que dicho órgano económico-administrativo no la aplicó adecuadamente, tal y como defendía el Departamento de Recaudación.

Interpretando la doctrina casacional establecida en dicha sentencia, el TEAC llega a la conclusión de que, cuando los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad subsidiaria (que incluyen el vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal de las deudas derivadas sin satisfacerse su importe) tengan lugar después de la declaración de fallido, como sucedía en el caso objeto del recurso, el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario ha de situarse en las fechas de vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal de las deudas derivadas.

Ello ocasionaba, en el caso analizado, que no hubiera prescrito el plazo para exigir la responsabilidad subsidiaria. El TEAC, adicionalmente, señala que:

Todas las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total son innecesarias y estériles en tanto no se revise dicha declaración, con independencia de que el periodo voluntario de pago de las deudas haya finalizado antes o después de la declaración de fallido y, en consecuencia, no tienen eficacia para interrumpir el plazo de prescripción de la acción de cobro ni respecto del deudor principal ni respecto del responsable subsidiario.

Por todo ello, el TEAC estima parcialmente el recurso extraordinario presentado por la directora del Departamento de Recaudación y fija el siguiente criterio vinculante:

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en virtud del principio de la *actio nata*, cuando al tiempo de la declaración de fallido por insolvencia total del deudor principal no hubiesen acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad subsidiaria por no haber finalizado el periodo voluntario de pago de las deudas para el deudor principal, el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario será el de vencimiento de dicho periodo.

La ineficacia de las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total para interrumpir el plazo de prescripción del derecho a exigir la obligación de pago al responsable subsidiario deriva, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, del hecho de ser posteriores a dicha declaración, que las convierte en innecesarias y estériles mientras no se revise la misma y se rehabiliten los créditos tanto si el periodo voluntario de pago de las deudas para el deudor principal finalizó antes de la declaración de fallido por insolvencia total como si lo hizo después.

Tratemos de aclarar este criterio con un ejemplo práctico:

Ejemplo 4

El deudor JJJ tiene en gestión de cobro dos deudas tributarias. La deuda 1 (IVA 3T 2017), con un plazo de pago en voluntaria hasta el 20 de mayo de 2019. El 15 de enero de 2021, la Administración tributaria declara fallido al obligado tributario principal. No obstante, con posterioridad a dicha fecha, se liquida por los órganos de gestión la deuda 2 (IVA 1T 2020), con un plazo de pago en voluntaria hasta el 20 de septiembre de 2021. Finalmente, se notifica comunicación de inicio del procedimiento de derivación por responsabilidad subsidiaria a su administrador por el artículo 43.1 a) de la LGT el día 20 de febrero de 2025.

Respecto de la deuda 1 –en la que, cuando se produce el vencimiento del plazo para el pago en periodo voluntario, todavía no se ha producido la declaración de fallido del deudor principal–, de acuerdo con el principio de la *actio nata*, debe considerarse la declaración de fallido de la deudora principal como el *dies a quo* del plazo de prescripción de las acciones frente al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando se puede exigir al mismo el pago de las deudas tributarias. De este modo, eliminados los apremios a efectos interruptivos, al haber transcurrido más de cuatro años entre la declaración de fallido (15 de enero de 2021) y el inicio de la derivación (20 de febrero de 2025), se llega a la prescripción de la acción para derivar al responsable.

Sin embargo, respecto a la deuda 2, el vencimiento en voluntaria es posterior en el tiempo a la declaración de fallido, circunstancia que evidencia que resulta improcedente siquiera plantearse que el plazo de prescripción para la declaración de la responsabilidad tributaria pueda iniciarse en un momento en el que ni siquiera habían acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad. En este caso se dispone hasta el 20 de septiembre de 2025 para notificar la comunicación de inicio del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, por lo que, a fecha 20 de febrero de 2025, se habrá interrumpido dicho computo de plazo respecto de dicha deuda 2.

Asimismo, debe dejarse notar que la STS y el TEAC se están refiriendo a fallidos por insolvencia total y no parcial. En el primer caso, sí puede considerarse como innecesario la notificación de una providencia de apremio a un deudor fallido por insolvencia total, pero no así en caso de fallidos por insolvencia parcial, en cuyo caso las actuaciones ejecutivas no serían actos inútiles o estériles y, por tanto, se entiende que habrán interrumpido la acción de cobro contra el deudor principal.

3.2. STS de 24 de julio de 2024: responsabilidad en cadena. Presupuesto de hecho habilitante excepcional en caso de declaración de fallido meramente formal

Al hilo del concepto de fallido ya analizado en la RTEAC del epígrafe anterior, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, Sección 2.^a, dictó, en fecha 24 de julio de 2024, sentencia en el recurso de casación número 991/2023, respecto de las posibilidades del

responsable solidario en un supuesto de responsabilidad en cadena (responsabilidad subsidiaria inicial, seguida de una responsabilidad solidaria). Se centra en cuestionar la declaración de fallido del deudor principal que posibilitó la previa declaración de responsabilidad subsidiaria.

El recurso de casación fue interpuesto por la representación del responsable solidario frente a una SAN que confirmaba la declaración de responsabilidad (art. 42.2 a) de la LGT) al considerar que ninguna de las irregularidades alegadas frente a la declaración de fallido del obligado principal tenía eficacia invalidante.

El TS, primeramente, hace referencia a su jurisprudencia reciente sobre la materia, transcribiendo parte de las Sentencias 57/2022 y 58/2022, de 25 de enero, y que admitían la posibilidad de que el responsable solidario declarado sobre la base de alguna de las causas previstas en el apartado 2 del artículo 42 de la LGT impugne su derivación de responsabilidad haciendo valer la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, en particular, por inexistencia de la declaración de fallido del obligado principal o, incluso, cuando, aun concurriendo esta, se trate de una declaración meramente formal, o en la que no se haya seguido el procedimiento legalmente previsto.

Admite también el tribunal que el responsable solidario no tiene abierta siempre o en todo caso la posibilidad de cuestionar el contenido material de la declaración de fallido del obligado principal, sin perjuicio de la excepción que supone que la declaración de fallido sea considerada una declaración meramente formal, para lo cual trata de determinar cuándo se puede considerar que tiene tal carácter a los efectos de permitir la oposición por parte del responsable solidario.

En consecuencia, solo será posible que el responsable solidario impugne la declaración de fallido del deudor principal que motivó a declarar responsabilidad subsidiaria y, después, responsabilidad solidaria de este último al recurrente, cuando tal declaración de fallido del deudor principal fuera meramente formal o no hubiera declaración de fallido previa. En relación con lo primero, se considera declaración de fallido meramente formal en aquellos casos en los que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos –específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria– de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido.

De acuerdo con el tribunal, la declaración de fallido no será meramente formal, sino totalmente correcta, aun cuando no haya informe previo, se realicen actuaciones ejecutivas contra el deudor principal *a posteriori*, pero confirmen la insolvencia, o exista un requerimiento pendiente de contestar por el deudor principal. Concretamente, la STS dispone:

- No es necesario la existencia de un informe, previo a la declaración de fallido, de averiguación patrimonial.
- La insolvencia se puede determinar en el desarrollo del procedimiento recaudatorio, estando, como sabemos, fuera de lugar el mismo, tras el susodicho fallido.
- Para constatar la situación de insolvencia no es menester agotar todos los trámites del periodo ejecutivo respecto de todas y cada una de las deudas.
- El hecho de que, dado el fallido, acontezca el embargo con traba años después puede ser indicio de lo indebido del fallido –de que el fallido fue puramente formal porque los bienes siempre estuvieron allí–, pero también puede ser fruto de una solvencia sobrevenida que, de no mediar prescripción, comportaría la rehabilitación de créditos y la reanudación de actuaciones ejecutivas (STS 1746/2022, de 22 de diciembre, rec. núm. 1268/2021).

Por lo expuesto, el TS estima el recurso de casación, ordenando la retroacción de actuaciones al órgano de instancia (AN) para que valore la justificación de la declaración de fallido en función de las circunstancias concurrentes y las actuaciones y documentos que la fundamentan, específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria, con el fin de considerar si el responsable solidario podía, de manera excepcional, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad sobre la base de tales defectos de la declaración de fallido.

3.3. RTEAC de 18 de septiembre de 2024: recurso de reposición o reclamación contra acuerdo de derivación

La Sala 3.^a del TEAC resolvió, en fecha 18 de septiembre de 2024 (RG 9744/2022), un recurso extraordinario para la unificación de criterio interpuesto por el Departamento de Recaudación en relación con los efectos que se producen en el cómputo de los plazos de prescripción por la interposición de un recurso o reclamación frente a un acuerdo de declaración de responsabilidad y, en particular, cuando se trata de recursos o reclamaciones presentados de forma extemporánea.

El TEAC parte del análisis de diversas sentencias del TS, como la Sentencia de 14 de octubre de 2022 (rec. de cas. núm. 6321/2020), las de 18 de julio de 2023 (recs. de cas. núms. 6669/2021 y 999/2022) y la de 15 de septiembre de 2023 (rec. de cas. núm. 2851/2021), que distinguen dos facultades distintas para la Administración en relación con los responsables tributarios; a saber, la de declarar la derivación de responsabilidad y la de exigir el pago de la deuda derivada al ya declarado responsable.

Por ello, considera que «los hechos interruptivos de la prescripción son distintos para cada una de dichas facultades y han de ser homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida».

Con base en los pronunciamientos jurisprudenciales expuestos, considera el TEAC que «el acto dirigido u orientado a la declaración de responsabilidad no es propiamente un acto recaudatorio».

Así, extrae la conclusión de que un recurso o reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de declaración de responsabilidad (y, consecuentemente, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos) interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y derivar la deuda al responsable (enmarcándolas entre las actuaciones previstas en el art. 68.1 de la LGT), pero no el plazo de prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda derivada (art. 68.2 de la LGT).

Por otro lado, trata la resolución los efectos que se producen respecto del plazo de prescripción del derecho a la exigencia de pago en el caso de que el recurso o reclamación sea extemporáneo. Ahí, el tribunal distingue:

- Si se ha solicitado la suspensión de la ejecución del acto impugnado, evitando la continuación del procedimiento recaudatorio, se suspende el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago hasta que cese la suspensión.
- En caso contrario, al tener la inadmisión el mismo efecto jurídico que la ausencia de presentación de reclamación, ni el recurso o reclamación extemporáneo interpuesto ni la resolución que lo inadmita interrumpirán el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago.

Con base en lo señalado, el TEAC establece los siguientes criterios:

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

2) No cabe atribuir capacidad para interrumpir el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66.b) de la LGT (derecho a exigir el pago) a un recurso o reclamación inadmitido por extemporáneo ni, por ende, a la resolución que lo inadmite. Ello salvo que con motivo de dicha impugnación se hubiera solicitado la suspensión de

la ejecución del acto impugnado y esa suspensión imposibilitara a la Administración para la prosecución del procedimiento encaminado al cobro de las deudas, en cuyo caso la suspensión impediría que pudiera correr el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago hasta que dicha suspensión cesara.

Concretemos dichos criterios con un supuesto práctico.

Ejemplo 5

Supongamos que el 1 de marzo de 2024 se dicta por la Dependencia Regional de Recaudación de Burgos un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT. Se notifica por sede electrónica ese mismo día. En el alcance de la derivación se contiene únicamente una deuda correspondiente a una liquidación del IS, ejercicio 2019 (período voluntario de pago hasta el 20 de enero de 2021).

En aplicación de los nuevos criterios en materia de prescripción, el derecho a derivar se interrumpió frente al presunto responsable con la notificación del acuerdo de comunicación de inicio y, posteriormente, con la notificación del acuerdo de derivación.

Se interpone contra el citado acuerdo de derivación reclamación económico-administrativa frente al TEAR de Castilla y León el 20 de marzo de 2024. Se interrumpe, de nuevo, el derecho a derivar. A continuación, supongamos las siguientes alternativas:

- Se dicta resolución estimatoria por parte del TEAR el 1 de mayo de 2025 anulando el acuerdo por vicio de anulabilidad, entendiendo el tribunal regional que lo que hay que modificar es el alcance de la derivación. Como se interrumpió el derecho a derivar (1 de marzo de 2024), se puede dictar de nuevo un acuerdo de comunicación de inicio frente al mismo responsable subsanando los vicios.
- Se dicta resolución desestimatoria (el TEAR entiende que el acuerdo es conforme a derecho) el 1 de mayo de 2025. Como no hubo suspensión del periodo ejecutivo frente al cobro de la deuda derivada, el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago al deudor principal comenzó al día siguiente del fin del periodo voluntario de pago de la deuda derivada (21 de enero de 2021). Las actuaciones recaudatorias realizadas habrán interrumpido el plazo de prescripción del derecho a exigir la deuda, pero la interposición de la reclamación económico-administrativa el 20 de marzo de 2024 no habrá sido una causa de interrupción de la facultad para exigir el pago (sí lo fue de la facultad para derivar) ni en el deudor principal ni en el responsable.
- Se dicta resolución de inadmisión por extemporáneo al interponerse la reclamación contra el acuerdo de derivación notificado el 1 de marzo de 2024 el 5 de mayo de 2025. Como no hubo suspensión del periodo ejecutivo, no hubo interrupción del plazo de prescripción para exigir la deuda al responsable. Si se hubiera acordado suspensión, el plazo de prescripción del derecho a exigir la deuda hubiera estado suspendido durante el plazo entre la interposición del acuerdo y la resolución de extemporaneidad.

3.4. RTEAC de 18 de septiembre de 2024: *dies a quo* de la facultad para derivar de responsabilidad subsidiaria en caso de concurso del deudor principal

El TEAC dictó resolución en fecha 18 de septiembre de 2024 (RG 7050/2021) en relación con el *dies a quo* del plazo de prescripción de la exigencia de pago a los responsables subsidiarios, particularizando en aquellos casos en los que hay un concurso de acreedores del deudor principal concluido en el que se constate la inexistencia de bienes o derechos del concursado.

El TEAC parte de la regla general establecida en el artículo 67.2 de la LGT, que sitúa dicho *dies a quo* en la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

No obstante, en el caso analizado por el TEAC, se da la circunstancia de que no habían existido tales actuaciones recaudatorias, dado que existía un concurso de acreedores del deudor principal que las había impedido, por lo que llega a la conclusión de que ha de aplicarse la teoría de la *actio nata*, y considera que ha de partirse en esos casos de la declaración de fallido del deudor «siempre que la Administración actúe de manera diligente y no demore injustificadamente la misma», haciendo mención a la jurisprudencia del TS sobre la materia.

Por ello, en el supuesto objeto de revisión, en el que el concurso de acreedores de la deudora había concluido, constándose la inexistencia de bienes o derechos del concursado, antes de que se produjera su declaración de fallido, el tribunal entiende que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a derivar de responsabilidad se contará desde el auto de conclusión del concurso, pues en esa fecha la Administración puede tener conocimiento de la insolvencia del deudor.

Como entre esa fecha de conclusión del concurso y la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad no habían transcurrido cuatro años, el TEAC desestima la alegación de prescripción del derecho a la exigencia de pago y confirma la declaración de responsabilidad impugnada.

La resolución reitera el criterio establecido en la previa de 15 de abril de 2024 (RG 5857/2021), por lo que constituye doctrina vinculante en el sentido previsto en el artículo 239.8 de la LGT. El criterio que fija el TEAC es el siguiente:

El *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios, regulada en el artículo 67.2 LGT, lo constituye la última actuación recaudatoria realizada con el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios.

No obstante, en el presente caso de ausencia de actuaciones recaudatorias porque la Administración se ha visto impedida para actuar, el *dies a quo* vendrá determinado por la teoría de la *actio nata*, debiendo atenderse a la declaración de fallido del deudor siempre que la Administración actúe de manera diligente y no demore injustificadamente la misma, conforme al principio de buena administración que debe regir la actuación de la Administración, según tiene señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Por tanto, 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 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.

Atendiendo a las circunstancias del presente caso, tras el auto de finalización del concurso quedó constatado que ya no existían bienes de la concursada, por lo que este Tribunal entiende que el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario no es la fecha en la que la Administración dictó la declaración de fallido (27/10/2020), 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 subsidiario.

No obstante, a pesar de lo señalado, cabe precisar que desde la fecha del auto de conclusión del concurso (21/01/2019) hasta que se produjo la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria al reclamante (23/03/2021) no habían transcurrido cuatro años y por tanto no había prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago al responsable.

A continuación, se introduce un ejemplo práctico en aplicación de dicho criterio.

Ejemplo 6

El deudor principal XZ, SL fue declarado en concurso de acreedores mediante auto de fecha 23 de octubre de 2016, produciéndose la apertura de la fase de liquidación por auto de fecha 4 de junio de 2017. Las deudas que fueron objeto de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT tienen naturaleza concursal y fueron notificadas al deudor principal una vez declarado en concurso de acreedores, por lo que el vencimiento del periodo voluntario de pago se produjo en el seno del proceso concursal.

Finalmente, por auto de fecha 2 de diciembre de 2023 se dictó conclusión del concurso, quedando constatado que no existían más bienes del concursado. La sociedad fue declarada fallida el 25 de enero de 2025 y realizó con posterioridad a dicha falencia actuaciones

recaudatorias (las cuales no habrán interrumpido el cómputo del plazo de prescripción en relación con la facultad para derivar en aplicación de la jurisprudencia ya analizada del TS en la Sentencia de 7 de febrero de 2022).

En aplicación del criterio del TEAC introducido por la resolución objeto de análisis, no era necesario ejercitar actuaciones ejecutivas sobre el deudor principal XZ, SL después de la finalización del concurso de acreedores para fundamentar la declaración de fallido, puesto que la insolvencia total del deudor ya había quedado constatada con el auto de finalización del concurso. Por lo que, desde esa fecha, la AEAT debió proceder a la declaración de fallido de la sociedad y no esperar más de un año para hacerlo, dado que no procedió a dictar tal declaración hasta el 25 de enero de 2025.

En consecuencia, según el criterio del TEAC, el plazo para derivar de responsabilidad subsidiaria comenzó a computar desde el 3 de diciembre de 2023, ya que, por el principio de *actio nata*, la AEAT debió declarar fallido desde esa fecha.

3.5. RTEAC de 15 de octubre de 2024: unificación de criterio: carreras prescriptivas autónomas

La Sala 3.^a del TEAC resolvió, en fecha 15 de octubre de 2024 (RG 3063/2023), un recurso extraordinario para la unificación de criterio interpuesto por el Departamento de Recaudación en relación con las actuaciones interruptivas del cómputo del plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad y del derecho a exigir el pago en los casos de responsabilidad subsidiaria.

La resolución sigue la línea marcada por el TS, así como por el propio TEAC (Resolución en unificación de criterio de 18 de septiembre de 2024, RG 9744/2022), ambas analizadas con anterioridad, de diferenciar dos facultades de la Administración tributaria en relación con el plazo de prescripción de los responsables tributarios: el derecho a declarar su responsabilidad y determinar la deuda derivada, por un lado, y el derecho a exigir el pago de la responsabilidad declarada, por otro, refiriendo diversas sentencias que, si bien tratan de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, considera igualmente aplicables a los supuestos de responsabilidad subsidiaria.

Señala el TEAC que se trata de dos plazos de prescripción extintiva con distintos *dies a quo* (el regulado en el art. 67.2 de la LGT para el derecho a derivar y el fin del plazo de pago en periodo voluntario de la deuda derivada para el derecho a exigir el pago de la deuda derivada) y causas de interrupción diferenciadas. Así, entiende el tribunal que el plazo de prescripción del derecho a la declaración de la responsabilidad y determinación de la deuda derivada se interrumpe por las circunstancias previstas en el artículo 68.1 de la LGT, que interrumpen el derecho a determinar la deuda, mientras que el plazo de prescripción del

derecho a exigir el pago de la deuda derivada se interrumpe por las causas previstas en el artículo 68.2 de la LGT para interrumpir el derecho a exigir el pago de deudas liquidadas y autoliquidadas.

Por ello, el TEAC considera que las actuaciones puramente recaudatorias solo podrían haber tenido incidencia en el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de una deuda derivada, y no en el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda.

De conformidad con la jurisprudencia del TS, entiende que la interpretación del artículo 68.8 de la LGT, cuando regula la extensión de efectos interruptivos a los obligados, ha de ser que ese apartado se refiere únicamente al plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda al responsable ya declarado, y no al plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad, que queda fuera del alcance de dicho precepto. También queda fuera del mismo la realización de actuaciones no recaudatorias.

De este modo, concluye la resolución que las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable carecen de eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a exigir el pago a aquel que, estando incurso en causa legal de responsabilidad, no se le hubiere derivado la responsabilidad, sea solidaria o subsidiaria, ya que considera que el responsable solo es obligado tributario una vez que su responsabilidad ha sido declarada.

Por tanto, en el caso analizado por el TEAC, se señala que ni la derivación de responsabilidad que se había hecho previamente a otro responsable subsidiario (acto que entiende que no tiene naturaleza recaudatoria) ni las actuaciones recaudatorias realizadas con dicho responsable subsidiario interrumpieron el plazo de prescripción del derecho de la AEAT a derivar la responsabilidad tributaria subsidiaria y determinar la deuda derivada del interesado, así como tampoco el plazo para exigir el pago de la deuda proveniente de una responsabilidad que aún no había sido declarada.

Con base en lo expuesto, establece el siguiente criterio:

Las actuaciones recaudatorias realizadas con el deudor principal o con otro responsable, ex artículo 68.8 LGT, sólo podrán interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda del responsable solidario o subsidiario cuya responsabilidad ya haya sido declarada.

Las actuaciones realizadas con el deudor principal o con otro responsable comprendidas en el art. 68.1 LGT no interrumpen el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria de otro responsable ya declarado, ni el plazo de prescripción para derivarle la responsabilidad y determinar la deuda derivada.

3.6. STS de 22 de noviembre de 2024: efectos de la declaración de anulabilidad vs. nulidad de pleno derecho de un acuerdo de derivación de responsabilidad

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS dictó, en fecha 22 de noviembre de 2024, sentencia en el recurso de casación número 2977/2023 en relación con los efectos que pueden tener las actuaciones realizadas frente a un responsable tributario cuya declaración de responsabilidad ha sido posteriormente anulada en cuanto a la interrupción de la prescripción de la facultad de la Administración de declarar otra responsabilidad tributaria respecto de un sujeto distinto.

En el supuesto concreto analizado por el tribunal, se había procedido por parte de la Administración tributaria a dictar un acuerdo de declaración de responsabilidad del artículo 42.1 c) de la LGT frente a XXX, SL, que es posteriormente anulada en vía judicial por falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad.

Posteriormente, se emitió en relación con el mismo deudor principal (AAA, SL) una segunda derivación, dirigida, en este caso, frente al administrador de la sociedad (don ZZZ) con base en el artículo 43.1 b) de la LGT.

El debate en el recurso de casación versaba sobre si las actuaciones relacionadas con la primera derivación (anulada) provocaban algún efecto interruptivo en relación con el cómputo del plazo de prescripción de la segunda.

El TS concluye que la anulación de la responsabilidad solidaria por motivos sustantivos, independientemente de si es por motivo de nulidad o anulabilidad, implica que ninguna de las actuaciones realizadas en el seno de dicho procedimiento afecte al cómputo del plazo de prescripción de la facultad de declarar responsable subsidiario.

La actuación de declaración de responsabilidad solidaria no interrumpió el plazo para derivar a otro responsable subsidiario (o al mismo responsable, pero en virtud de responsabilidad subsidiaria del art. 43 de la LGT y no solidaria del art. 42 de la LGT), ya que la primera de las derivaciones se dirigió contra una persona que no era responsable solidaria por sucesión empresarial, por lo que nunca ha surtido efectos interactivos de la prescripción con respecto a otro sujeto que luego pretende ser declarado responsable subsidiario (ni si quiere respecto del mismo sujeto para ser derivado de responsabilidad por otro precepto legal).

En consecuencia, en las actuaciones recaudatorias seguidas por la AEAT no cabe un «segundo tiro» cuando la primera derivación de responsabilidad ha sido declarada nula o anulable para derivar contra otro sujeto o contra el mismo, pero por otro precepto, cuando no haya prescrito el plazo para derivar a contar desde el *dies a quo* correspondiente (día siguiente al periodo voluntario de pago en solidaria o declaración de fallido en subsidiarias,

por regla general), entendiendo que la comunicación de inicio notificada que ha sido anulada o declarada nula por el tribunal no ha tenido efectos interruptivos. Como se ha concretado en líneas anteriores, dicha comunicación de inicio solo interrumpe el plazo de prescripción del derecho a derivar por el mismo precepto y respecto del mismo responsable cuando el vicio sea por anulabilidad (por ejemplo, modificación del alcance inicial).

4. Conclusiones

En el presente artículo se ha desentrañado la complejidad de la prescripción en el ámbito de la responsabilidad tributaria, un área de constante litigiosidad y evolución jurisprudencial. Las recientes sentencias del TS de 2022 y 2023 y las resoluciones del TEAC posteriores han clarificado y sentado doctrina crucial al distinguir, de manera autónoma, la facultad de la Administración para declarar la responsabilidad (solidaria y subsidiaria) y la de exigir el pago de las deudas derivadas. Esta distinción es fundamental, ya que cada facultad posee su propio *dies a quo* y sus específicas causas de interrupción.

En lo que respecta a la responsabilidad solidaria, se ha establecido que el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad solidaria inicia, generalmente, desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario del deudor principal o desde la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. La interrupción de este plazo solo se produce con actos dirigidos directamente al presunto responsable, como la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria. Es crucial entender que las actuaciones recaudatorias frente al deudor principal no interrumpen la facultad de declarar la responsabilidad de un tercero si este aún no ha sido formalmente declarado responsable. Una vez declarada la responsabilidad, el plazo para exigir el pago al responsable se computará bajo criterios específicos del artículo 68.2 de la LGT, y las actuaciones recaudatorias dirigidas contra el patrimonio del responsable o, con conocimiento formal de este, contra el deudor principal sí tendrán efectos interruptivos.

En lo que respecta a la responsabilidad subsidiaria, el *dies a quo* del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad se sitúa en la última actuación recaudatoria contra el obligado principal que constató su insolvencia, momento en el que la Administración «debió de declarar fallido» al deudor. Un aspecto clave es que, una vez declarado el deudor fallido por insolvencia total, las actuaciones recaudatorias posteriores contra él son consideradas innecesarias y carecen de eficacia interruptiva del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, salvo que se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos. La primera actuación interruptiva del plazo para declarar la responsabilidad subsidiaria es la notificación al responsable de la comunicación de inicio del procedimiento de derivación. No obstante, si, tras la declaración de fallido, finaliza el plazo de pago en voluntaria para dichas deudas, el plazo de prescripción de la facultad para derivar comenzará al día siguiente del fin del plazo de pago voluntario.

Finalmente, la anulación de una declaración de responsabilidad (solidaria o subsidiaria) por anulabilidad sí tiene efectos interruptivos de la facultad para derivar sobre el responsable afectado y en relación con el mismo supuesto de responsabilidad, permitiendo que en este «segundo tiro» el acuerdo de derivación modifique los vicios advertidos por la resolución que lo anula. Sin embargo, la anulación por nulidad absoluta de las actuaciones implica la ausencia de efectos interruptivos en todo caso. Además, se enfatiza que la individualización de la carrera prescriptiva no exime de la necesidad de que la acción de cobro sobre el deudor principal no esté prescrita, ya que la responsabilidad es una obligación accesorio.

En último término, es necesario subrayar que estos nuevos criterios jurisprudenciales son aplicables a derivaciones anteriores a las sentencias mencionadas, siempre que no hayan adquirido firmeza.

Dichos nuevos criterios interpretativos, en nuestra opinión, aunque supusieron un cambio radical de las «reglas del juego», refuerzan la seguridad jurídica, dado que permiten acotar temporalmente las posibilidades de actuación de la Agencia Tributaria frente a los presuntos responsables, ya que, con anterioridad, cabía acordar una derivación solidaria siempre que no estuviera prescrita la acción de cobro frente al deudor principal, bastando realizar actuaciones interruptivas de tal derecho del artículo 66 b) de la LGT para «estirar el chicle» de forma «indefinida».

La distinción jurídica entre ambas carreras prescriptivas y su autonomía serán elevadas a rango normativo en una futura reforma de la LGT, que actualmente está en tramitación parlamentaria, cuya fundamentación y contenido será objeto de análisis en una posterior publicación.

En síntesis, la reciente jurisprudencia ha aportado mayor claridad y autonomía al cómputo de los plazos de prescripción diferenciando las facultades para declarar responsabilidad tributaria tanto solidaria como subsidiaria y para exigir el pago de la deuda al responsable declarado. Esta evolución implica una mayor precisión en el cómputo y en la determinación de los actos interruptivos, lo que fomenta la diligencia administrativa y la seguridad jurídica en la aplicación de las responsabilidades tributarias.

Referencias bibliográficas

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>

Rocío Estébanez Cuevas. Graduada en el Doble Grado en Derecho y Administración de Empresas por la Universidad de Valladolid. Técnico de Hacienda en excedencia e inspectora de Hacienda del Estado en activo. Su carrera administrativa se ha desempeñado en puestos de la Dirección General de Tributos y en el Tribunal Económico-Administrativo Central, y actualmente desempeña sus funciones en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. <https://orcid.org/0009-0007-2317-1936>