

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, R.G. 7050/2021

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

Of Counsel en Pérez-Llorca

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Resumen

El TEAC ha interpretado que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios puede ser anterior al momento de la declaración de fallido. Así, a partir de una recta interpretación del artículo 67.2 LGT, en donde se establece que el inicio del cómputo de la prescripción se produce con la última actuación recaudatoria realizada con el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios, ha considerado que una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración debe procederse a la declaración de fallido del deudor. Por tanto, si la insolvencia del deudor ha quedado constatada en el auto de conclusión del concurso de acreedores por finalización de la fase de liquidación, a partir del momento en que tuviera conocimiento de ese auto podría declarar la responsabilidad subsidiaria, por lo que ése sería el momento de la *actio nata*.

Palabras clave

Responsabilidad subsidiaria, prescripción, actio nata, concurso de acreedores, seguridad jurídica.

Abstract

The TEAC (Central Economic-Administrative Tribunal) has interpreted that the *dies a quo* for the statute of limitations to demand payment from subsidiary liable parties may precede the moment of the declaration of insolvency. Thus, based on a correct interpretation of Article 67.2 of the General Tax Law (LGT), which establishes that the statute of limitations begins to run with the last collection action taken against the principal debtor or any of the jointly liable parties, the TEAC has held that, once the debtor's insolvency is confirmed by the Administration, the debtor should be declared insolvent. Therefore, if the debtor's insolvency is established in the court order concluding the insolvency proceedings due to the completion of the liquidation phase, the Administration could declare subsidiary liability from the moment it becomes aware of that order, making that the moment of *actio nata*.

Keywords

Subsidiary liability, statute of limitations, *actio nata*, insolvency proceedings, legal certainty.

Cómo citar: *Marín-Barnuevo Fabo, 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, R.G. 7050/2021. *Revista Técnica Tributaria*, (147), PP.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncia sobre el momento en que debe iniciarse el cómputo de la prescripción para reclamar el pago al responsable subsidiario y establece la siguiente doctrina:

El día 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.

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 día 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, 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.

Resulta oportuno destacar que esos criterios ya se contenían en otra resolución anterior del TEAC, de 15 de abril de 2024 (00/05857/2021/00/00)

2. Supuesto de hecho

El 23 de marzo de 2021 se notificó a D Alberto (nombre ficticio) el inicio del procedimiento para ser declarado responsable subsidiario de la deuda contraída por la Sociedad X. Ese procedimiento finalizó el 12 de agosto de 2021, mediante resolución de la Dependencia de Recaudación por la que se declara a D. Alberto, en virtud de lo previsto en el artículo 43.1.a) de la LGT, responsable subsidiario de diversas deudas y sanciones de la deudora principal, por un importe aproximado de 500.000 euros.

La resolución por la que se declara la responsabilidad subsidiaria considera acreditados los siguientes hechos:

- a) En el año 2013, el Juzgado de Primera Instancia declaró a la sociedad X en concurso voluntario de acreedores. En el inventario realizado en enero de 2013 se determina un superávit patrimonial.

- b) Con la declaración del concurso, las deudas y sancionadas liquidadas por la Administración tributaria quedaban sujetas al proceso concursal y, por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley Concursal, quedaba paralizado el procedimiento de recaudación.
- c) El 01/06/2015 el Juzgado de lo Mercantil acordó la apertura de la fase de liquidación, declarándose disuelta la sociedad.
- d) El 12/11/2018 el administrador concursal emitió informe de conclusión de concurso comunicando inexistencia de bienes para atender los créditos contra la masa.
- e) El 21/01/2019 se dictó el auto de conclusión del concurso por inexistencia de bienes o derechos de propiedad del concursado.
- f) Tras la declaración del concurso no se realizaron actuaciones ejecutivas en el procedimiento de recaudación seguido con la sociedad X.
- g) El 27/10/2021, la Administración tributaria declaró a la sociedad X fallida por insolvencia total (tomando en consideración la situación jurídica y económica de la concursada, desconociendo la existencia de otros bienes o derechos embargables, y ponderando que la tramitación del concurso determinaba la interrupción de la prescripción en los términos previstos en los artículos 68.2 y 68.7 LGT).
- h) La sociedad X había cometido varias infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT (por no haber ingresado correctamente la deuda tributaria del IS de los ejercicios 2003 y 2004), por las que se le impusieron las correspondientes sanciones, calificadas como graves, por haber declarado incorrectamente las existencias, los elementos del activo, y omitir parte de los ingresos, de bienes y de existencias.
- i) La Administración tributaria consideró acreditado que D. Alberto tenía la condición de administrador de la sociedad X en el momento de cometerse las infracciones tributarias.
- j) La Administración tributaria, además, consideró que el administrador no había puesto la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad (se enumeran distintas anomalías contables especialmente relevantes).

Por todo lo expuesto se produjo la declaración de responsabilidad subsidiaria de D. Alberto, que fue notificada el 30/08/2021, y que fue recurrida mediante reclamación económico-administrativa ante el TEAC, basándose, entre otros motivos, en la prescripción de la acción para exigir la responsabilidad y en la falta de culpabilidad del administrador

3. Fundamentos de derecho

Para resolver las cuestiones suscitadas en relación con la prescripción, el TEAC comienza recordando que el *dies a quo* del plazo de prescripción para

exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se encuentra regulado en el artículo 67.2 LGT, en donde se establece que:

«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».

Seguidamente destaca que en el supuesto enjuiciado no cabe entender que exista una ausencia de actuaciones recaudatorias reprochable a la Administración, porque la declaración de concurso determinó que no pudiera desarrollar más actuaciones de recaudación.

En relación con el *dies a quo* del plazo de prescripción, destaca que *«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».* En este sentido, subraya la necesidad de valorar dicha actuación conforme al principio de buena Administración, que exige la realización de *«una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente».*

Sobre la declaración de fallido, destaca que el TEAC y el Tribunal Supremo (sentencia de 22 de diciembre de 2022, recurso de casación 1268/2021), han venido interpretando que *«Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas (...). Es decir, que podría ser imposible agotar los trámites del procedimiento de apremio y sin embargo, ser perfectamente constatable la insolvencia, aun parcial, del deudor, si lo embargado son bienes de escaso valor en relación a la deuda apremiada, o, como es el caso litigioso, créditos cuya realización puede ser cuando menos dudosa. (...) En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso del solidario, y 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 de procedimiento de apremio».*

Por tanto, entiende el TEAC que una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración por cualquier vía (entre ellas, la insolvencia definitiva del deudor declarada en el auto de conclusión del concurso de acreedores), *«debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario».*

Consecuentemente, concluye el TEAC que el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario en el supuesto enjuiciado *«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 subsidiario».

4. Análisis

La resolución del TEAC comentada hace una recta interpretación del instituto de la prescripción, que determina la extinción de los derechos no ejercitados durante un largo período de tiempo que, en materia tributaria, es de cuatro años a contar desde el momento en que pudieron ser ejercitados (la llamada *actio nata*). Y, 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*, porque constata fehacientemente la inexistencia de bienes embargables y la esterilidad de las ulteriores actuaciones recaudatorias seguidas contra el deudor principal y, consecuentemente, habilita a la Administración a reclamar el pago a los responsables subsidiarios del mismo modo que la declaración de fallido.

Obviamente, se trata de una interpretación que resulta ventajosa para los contribuyentes, porque anticipa el momento de cómputo del plazo de prescripción y evita que sea el propio órgano de recaudación el que determine el momento en que se debe comenzar a computarse dicho plazo. Es cierto que todavía podría cuestionarse la posibilidad de situar la *actio nata* en un momento anterior, porque también durante la tramitación del concurso podría haberse constatado la imposibilidad de cobro y esa circunstancia podría haber habilitado la declaración de responsabilidad subsidiaria (aunque esta circunstancia no se valora en la resolución analizada).

Puede resultar sorprendente que el TEAC corrija la interpretación seguida por la AEAT en esta cuestión y le recrimine no haber actuado antes en la persecución de los responsables subsidiarios. Es cierto que la decisión del TEAC, a pesar de anticipar el momento en que se inicia el cómputo de la prescripción, tampoco provocó en el supuesto enjuiciado la prescripción del derecho a reclamar el pago al responsable subsidiario, porque desde la fecha del auto de conclusión del concurso hasta que se produjo la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria al reclamante no habían transcurrido cuatro años. Pero también es cierto que la aplicación de esa doctrina en la RTEAC de 14 de abril de 2024 –antes mencionada– sí determinó la prescripción del derecho de la Administración a recaudar como consecuencia de la aplicación de ese nuevo criterio.

Esta doctrina del TEAC contribuye a delimitar la configuración jurídica de la responsabilidad subsidiaria, después de que la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024, ECLI:ES:TS:2024:2438, para sorpresa de todos, hubiera establecido como doctrina jurisprudencial que *«la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables soli-*

darios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie».

Por otro lado, conviene recordar que se está tramitando el «*Anteproyecto de ley por el que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de asistencia mutua y recaudación, y otras normas tributarias*», que, entre otras materias, modifica los artículos 66 y siguientes para establecer reglas específicas referidas a la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad tributaria. Entre los preceptos afectados por la reforma se incluye el artículo 67.2 de la LGT, que regula el cómputo de los plazos de la prescripción, que en el Anteproyecto tiene a siguiente redacción:

2. El plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 66 de esta ley comenzará a contarse, si se trata de responsables solidarios, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal o, desde el momento en que todos los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad hubieran tenido lugar y concluido, de ser posteriores a aquel plazo.

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.

El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables a que se refiere la letra b) del artículo 66.1 de esta ley se iniciará desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario concedido al responsable.»

Como se desprende del texto transcrito, la reforma realiza algunos cambios que no parecen condicionar la aplicación del nuevo criterio establecido por el TEAC en la resolución comentada.