

Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

Miembro de la AEDAF

Resumen

El Proyecto de Ley de intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude prevé una serie de novedades en materia de interrupción y suspensión de la prescripción, guiadas por la intención de evitar la consumación de la prescripción, y con un fundamento recaudatorio.

Abstract

The Spanish bill (proposed law) about intensification of actions to prevent and combat tax evasion and tax avoidance provides a number of legal innovations in the field of interruption and suspension of prescription, guided by the intention to prevent the consummation of the prescription, with the intention of promoting tax collection.

Palabras clave

Prescripción, interrupción de la prescripción, suspensión de la prescripción, concurso de acreedores

Keywords

Prescription, interruption of prescription, suspension of prescription, creditor's meeting.

- I. Introducción
- II. Interrupción de la prescripción de la acción para liquidar por cualquier acción administrativa aunque se refiera a obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario
- III. Inicio del cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de responsabilidad
- IV. Reinicio del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso

I. Introducción

Sabido es que la prescripción del derecho a liquidar las deudas tributarias (al igual que el menos frecuente supuesto de prescripción de la acción para cobrar) es una categoría al servicio de la seguridad jurídica, basada en la idea de que no debe permitirse que se exijan créditos u obligaciones que no fueron reclamados de modo tempestivo por sus titulares. En tal sentido, la prescripción tiene un componente de sanción por el titular negligente que no ha ejercido sus derechos de modo puntual. En el caso de la prescripción tributaria, se estaría *sancionando* a la Administración que no reclama de forma adecuada su crédito tributario, desde el punto de vista temporal.

La prescripción es una categoría jurídica fundamental para hacer efectivo el principio constitucional de seguridad jurídica, previsto en el artículo 9,3 de la Norma Fundamental. Es una institución que sirve en exclusiva a la seguridad, incluso por encima de la justicia. Si la justicia tributaria tiene en la lucha contra el fraude, la evasión fiscal e, incluso, la elusión, una de sus más claras expresiones, dicha justicia tributaria¹, no puede hacerse efectiva orillando las exigencias de seguridad jurídica. En este marco, resulta especialmente reprochable la intención de hacer imprescriptibles ciertas deudas tributarias, como las derivadas del incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, que prevé este mismo Proyecto de Ley, por medio de la técnica de imputar esas rentas una vez que hayan sido descubiertas, al último período impositivo de entre los no prescritos. Y el empeño es altamente criticable, no sólo porque la no prescripción de las deudas tributarias es un resultado inaceptable en un Estado de Derecho. La prescripción afecta a la seguridad jurídica, por lo que constituye una *aberratio* (en el sentido tradicional de desviación) utilizar la imprescriptibilidad como instrumento contra el fraude.

Además, la eficacia de la prescripción como instituto al servicio de la seguridad jurídica depende de qué ocurre cuando el plazo es objeto de interrupción por algún acto del acreedor o deudor, sea la Administración o un particular. Con carácter general, la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) fija el efecto típico de la interrupción de la prescripción por la iniciación de un procedimiento tributario unido al reinicio del cómputo del plazo, que sería lo que se podría denominar efecto *de puesta a cero del contador*. Frente a ello, la caducidad se interrumpe y no provoca el efecto de reiniciar el cómputo cuando se produce alguna causa de suspensión. Además, no produce por sí misma la prescripción².

Este efecto se recoge con carácter general, en el artículo 68,6 de la LGT de 2003 (tras el cambio de numeración operado por el Real Decreto-Ley 20/2011), tiene algunas excepciones que entrarían dentro de lo que se llama *interrupción de la prescripción*. Una de esas excepciones es la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 68,7 de la LGT). El ordenamiento español no disponía de una regulación pormenorizada de la suspensión de la prescripción, aunque un efecto similar a la misma se incluye en el artículo 68, 6 de la LGT, respecto a la interposición de reclamaciones y recursos en vía

1 Combatir el fraude tiene directa relación con la justicia tributaria. El Tribunal Constitucional ha venido fundamentando la lucha contra el "fraude" en sentido amplio, sin diferenciar entre medidas contra la "evasión" y contra la "elusión", bien en el "deber de contribuir" como "deber general" – sentencia 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6º) – o bien en la necesidad de implementar instrumentos a favor de la Administración que eviten una injusta distribución de la carga fiscal, de modo que "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" – sentencia de 76/1990, de 26 de abril (FJ 3º)–.

2 ALONSO ARCE, I., "Caducidad. Teoría de los dos contadores", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 9, 2005, pag. 12.

judicial. Tal efecto conlleva la paralización del plazo prescriptivo, pero el tiempo posterior a la interrupción se tiene en cuenta a efectos de verificar la producción del plazo de prescripción.

Por eso, resulta crucial garantizar que la interrupción de la prescripción se desarrolle de modo escrupuloso, atendiendo a una serie de reglas que eviten abusos por parte de la Administración. Ello concierne especialmente a las causas de interrupción de la prescripción por parte de la Administración mediante actuaciones tendentes a comprobar o regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo. Sin ánimo de exhaustividad, y resumiendo al máximo, la jurisprudencia ha venido manifestando, entre otras cosas, que las actuaciones llevadas a cabo por la Administración con virtualidad interruptiva deben reunir, sustancialmente, dos exigencias: deben ser *serias y reales*, tendencialmente dirigidas a liquidar el tributo, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a liquidar, o a recaudar la deuda tributaria, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a cobrar. Y deben ser comunicadas formalmente al sujeto pasivo. A esto se ha referido el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sus Sentencias de 6 de noviembre de 1993³, 6 de mayo de 2002⁴, 11 de mayo de 2004⁵, 17 de mayo de 2005⁶, 17 de noviembre de 2005⁷, 22 de noviembre de 2005⁸, y, más recientemente, 13 de abril de 2007⁹.

Y, al mismo tiempo, la LGT 68,8, *in fine*, expresa normativamente la regla según la cual la actuación administrativa ante una obligación tributaria, interrumpe la prescripción respecto a esa obligación, pero no respecto a otras obligaciones, al decir que “si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”.

Así, el precepto dispone que la interrupción de la prescripción afecta de forma independiente a cada obligación y que las actuaciones administrativas o del particular, referidas a una deuda interrumpen la prescripción únicamente respecto de ésta.

Este principio conoce sin embargo excepciones. Alguna, en el propio desarrollo reglamentario, como cuando el artículo 184,7 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RAPGIT), al regular el reinicio de las actuaciones inspectoras cuando se ha sobrepasado el plazo máximo, que dispone que “la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”.

3 RJ 1993/8414.

4 RJ 2002/4230.

5 RJ 2004/4888.

6 RJ 2005/5240.

7 JUR 2006, 58017.

8 JT 2006, 548

9 JT 2007/1086.

Por otro lado, este principio se ha visto excepcionado, por ejemplo, por la sentencia del TS de 25 de noviembre de 2009 (RJ 2010\1824), y según el cual la declaración resumen anual del IVA interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto respecto de cada uno de los periodos de declaración a los que ese resumen anual se refería. Para el TS, “el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio”, pero “siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables”. Como consecuencia de esta doctrina, presentada esa declaración resumen anual, el plazo de prescripción se reinicia para todos los periodos de declaración afectados. Se trata de una doctrina que, en hipótesis, es trasladable a todos los tributos que incluyen resúmenes anuales semejantes al del IVA. Esta sentencia se sitúa en la línea de una doctrina que pretende, sin ambages, limitar la aplicación de la prescripción, a base de ampliar los supuestos de interrupción, con el consiguiente efecto de *puesta a cero* del contador.

En este contexto, el pasado mes de abril, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha hecho pública, a través de su página web, el texto del Anteproyecto de Ley de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. El Boletín Oficial de las Cortes iba a publicar, el 13 de julio, el Proyecto de Ley. El mismo contiene diversas medidas relativas a la prescripción tributaria. Tales medidas hacen referencia al efecto interruptivo, *dies a quo* y suspensión de la prescripción, y se traducen en modificaciones de los artículos 66 y 68 de la LGT. A tales modificaciones haremos referencia a continuación.

Y antes de entrar en el análisis de las distintas medidas concretas, hay que insistir en que no parece adecuado que en un Proyecto de Ley orientado a luchar contra eso que, sin demasiada sutileza científica, se denomina *fraude fiscal*, se incluyan preceptos orientados a expandir la interrupción y suspensión de la prescripción. Al margen del reproche que merece la imprescriptibilidad de ciertas deudas tributarias, las medidas atinentes al cómputo de la prescripción parecen guiadas por una misma pretensión: impedir la consumación de la prescripción y, por tanto, evitar la extinción de los créditos tributarios. Se viene a aceptar que la lucha contra el fraude equivale a asegurar la recaudación de los créditos, no en combatir la evasión y la elusión fiscal. Se trata de medidas de acusado perfil recaudatorio, que poco tienen que ver con una concepción rigurosa del fraude, la elusión y la evasión, y que vendrían avaladas por esa concepción de las medidas antifraude a las que hacía referencia FALCON Y TELLA, como medidas destinadas a salvaguardar la “potencialidad recaudatoria del sistema fiscal”¹⁰.

II. Interrupción de la prescripción de la acción para liquidar por cualquier acción administrativa aunque se refiera a obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario

En primer lugar, el artículo 1.Seis del Proyecto, modifica el párrafo 1 del artículo 68 de la LGT. El precepto dispone que: “...el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de

10 FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 1995, pag. 5.

Al margen del reproche que merece la imprescriptibilidad de ciertas deudas tributarias, las medidas atinentes al cómputo de la prescripción parecen guiadas por una misma pretensión: impedir la consumación de la prescripción y, por tanto, evitar la extinción de los créditos tributarios.

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...". A esta redacción vigente se añade un párrafo que dispone que la interrupción de la prescripción tendrá lugar "...aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario...".

De esta manera, la finalidad de la reforma es establecer una excepción a la regla general según la cual la actuación administrativa ante una obligación tributaria interrumpe la prescripción con relación a esa obligación, pero no respecto a otras. Se trata de incluir un supuesto concreto en el que se establece que interrumpe la prescripción una actuación de la Administración dirigida a una obligación tributaria distinta de la realmente exigible. Es una excepción que, en principio, merece críticas desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la igualdad. De la seguridad, por la indeterminación del tema que requiere que la norma incluya una serie de precisiones a las que vamos a hacer referencia a continuación. Y ello porque la modificación prevista perturba la claridad de la abundante doctrina jurisprudencial existente y que se ha proyectado sobre cuestiones como la extensión y alcance de los procedimientos de comprobación y sus consecuencias sobre la interrupción de la prescripción, la existencia de interrupciones injustificadas superiores a seis meses en el procedimiento de inspección (*diligencias de argucia*) y la concurrencia o no de dilaciones no imputables a la Administración tributaria cuando inciden en el cómputo de los plazos de tramitación de los procedimientos¹¹.

Desde la perspectiva de la igualdad porque, como a veces ocurre en la aplicación de las normas tributarias, la regulación propuesta, en cierto modo, coloca en una mejor posición al que no declara respecto al que sí lo hace, aunque sea de manera incorrecta. Respecto al que no declara, la Administración le comprobará

11 En tal sentido es de destacar, por ejemplo, la postura del Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de enero de 2011, donde se restringe el concepto de interrupción justificada, ya que la misma facilita la prolongación de las actuaciones inspectoras y una prolongación excesiva e injustificada podría dar lugar a la imprescriptibilidad de la deuda tributaria. Según la citada sentencia no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento", o toda la consolidada jurisprudencia que rechaza la virtualidad interruptiva de las *diligencias argucia*, que parte de la sentencia de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8418). según la cual "no cualquier acto tendrá eficacia interruptiva, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos". Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2685/1996 (RJ 1997, 7146) señala que la doctrina jurisprudencial fue perfilando las actuaciones que sí interrumpían y las que no interrumpían la prescripción. Y la sentencia del TS de 22 de enero de 2000 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2050/1995 (RJ 2000, 2622) , dice que no interrumpe la prescripción la actuación de la Administración Tributaria cuyo contenido es "innecesario y puramente dilatorio", por ser un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción. En la misma línea se situó la sentencia del TS de 13 de abril de 2007 (JT 2007/1086).

y tendrá que fijar cuál es el alcance de la comprobación de manera que la interrupción de la prescripción sólo afectará al tributo y periodos incididos por la actuación comprobadora. Al que declara, aunque sea de forma *incorrecta*, la comprobación no sólo determinará la interrupción respecto al tributo declarado sino respecto al tributo que, supuestamente, debería haberse declarado.

Al margen de estos cuestionamientos generales, y entrando en el análisis del precepto, del tenor literal del mismo (que incluye la expresión *que se dirija a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario*) parece desprenderse que la incorrección en la declaración debe haber llevado a la Administración a liquidar un *tributo impropio*, en lugar de liquidar el *tributo propio*, incompatible con el anterior.

Cabría pensar que la intención del proyecto es circunscribir esta extensión del efecto de interrupción de la prescripción a las obligaciones tributarias relativas a tributos incompatibles, en concreto IVA y Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La incompatibilidad de estos impuestos plantea tradicionalmente muchos problemas, al existir actuaciones que pudieran referirse inicialmente al *tributo impropio* y a las cuales se les debe atribuir ciertos efectos jurídicos. A ello se han orientado recientes reformas legislativas: recuérdese, por ejemplo, la modalidad de cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos que, para estos casos, ha introducido en el artículo 67, 1 *in fine*, de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), la referencia a que “en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo impropio comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo propio”. Y en el caso de actuaciones relativas al tributo impropio, la posibilidad de que las mismas tengan efectos interruptivos respecto al tributo propio ha sido admitida, por ejemplo, en la sentencia del TS de 18 de enero de 2010. Esta resolución afirma que interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, un escrito en el que una entidad, como sujeto pasivo de IVA, pedía la devolución de las cantidades ingresadas por este último tributo, debido a que la operación no estaba gravada por este tributo, sino por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Al margen de ello, lo que ahora introduce la pretendida reforma del artículo 68 de la LGT es un supuesto limitado a casos en que el error en la actuación administrativa venga motivado por la incorrecta declaración del obligado tributario. Sin embargo, y dado que la interrupción de la prescripción dificulta su consumación, por lo que constituye una excepción a la seguridad jurídica, los supuestos de interrupción deben de preverse con la mayor claridad posible. Sobre todo, cuando se pretende introducir una excepción a la regla de que una actuación de la Administración sólo interrumpe la prescripción respecto a la obligación a la que va dirigida y no a otra.

Así, el Proyecto de Ley liga este supuesto de interrupción de la prescripción a que el error en la actuación de la Administración se deba a una *incorrecta declaración del obligado tributario*. Por tanto, lo primero que debe haber es una declaración entendida, en sentido jurídico estricto.

Recordemos que la LGT contiene dos definiciones del concepto *declaración*. Una definición amplia, que es la incluida en el artículo 119 de la LGT y según la cual es declaración todo documento donde se reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación del tributo, comprendiéndose, por lo tanto, todo tipo de declaraciones, tales como las censales, informativas... A nuestro modo de ver el

concepto de declaración que maneja este precepto debe ser el que se refiere a este acto como actuación de inicio de la modalidad del procedimiento de gestión previsto en el artículo 128,1 de la LGT, por tanto, actuación del particular consistente en comunicar la realización del hecho imponible. Es decir, los efectos previstos en la reforma se vinculan a la presentación de una declaración entendida en palabras del TS, como “acto de gestión tributaria realizado por el sujeto pasivo y determinante de derechos y obligaciones a cargo del mismo que entraña una manifestación o reconocimiento de ciertos datos o circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, por la que se provoca el comienzo del procedimiento de gestión tributaria, que concluye tras la comprobación e investigación pertinentes, mediante una liquidación que, finalmente, conducirá al pago de la deuda tributaria” (sentencia de 14 de febrero de 2000 -RJ 2000/783-). De manera que si este efecto se le reconoce a “cualquier documento”, podría tener carácter de declaración, por ejemplo, una escritura de compraventa como afirma la sentencia del TS de 20 de mayo de 1998 (RJ 1998/3960)¹².

Por otro lado, y en la medida en que *ubi legis non distinguet...*, debe entenderse que los efectos previstos se ligan tanto a la declaración presentada en plazo como la que tiene lugar fuera de plazo. Y para que se pueda hablar de declaración, la misma habrá de ser presentada por el sujeto pasivo. Al no tratarse de un acto de trámite la presentación por tercero requerirá acreditar el correspondiente mandato (sentencias del TS de 7 de mayo de 1994 -RJ 1994/3492- y 14 de febrero de 2000 -RJ 2000/781-). Por lo que sólo habrá *declaración incorrecta*, con los efectos previstos en el Proyecto de Ley, si la presentación de la declaración por un tercero se llevase a cabo con el correspondiente mandato del obligado tributario.

Cuestión fundamental es quién determina si la declaración es correcta o incorrecta. Esto es, si la incorrección depende de la opinión de la Administración o debe existir una resolución judicial que determine la incorrección de la declaración. En la medida en que este presupuesto de la interrupción de la prescripción se basa exclusivamente en una incorrección imputable al obligado, habrá que entender que la misma no se aplica cuando tal incorrección se debe a la Administración, aunque sea a ésta a quien le corresponda determinar inicialmente que la declaración ha sido incorrecta, dado su privilegio de *decisión previa*.

Así, cuando la Administración inicie actuaciones de comprobación porque entiende que el contribuyente declaró incorrectamente y corrija la declaración del particular, se habrá interrumpido la prescripción respecto al tributo que la Administración considera *procedente*. Pero habrá que entender que este efecto interruptivo no se ha producido nunca si, posteriormente, una sentencia judicial, determina que la declaración del obligado era correcta o establece la improcedencia de la actuación de la Administración.

Es más, habría que plantearse también cuándo y en qué condiciones debería apreciarse la incorrección de la declaración por la Administración, para que se produzca el efecto interruptivo *expandido* a otras obligaciones, que prevé el Proyecto de Ley. Como señalan VEGA BORREGO-MARIN BARNUEVO-

12 Por su parte la STSJ de Madrid de 6 de mayo de 1993 (JT 1993/561) donde se afirma que surte plenos efectos como declaración tributaria cualquier documento en el que se relacionen y cuantifiquen los hechos imposables. En los mismos términos la Resolución del TEAC de 27 de abril de 1994 (JT 194/673) donde se afirma que aun cuando la solicitud de devolución de IVA debe efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año, se admite como válido el escrito de solicitud formulado por el interesado, dado el amplio sentido que la LGT atribuye a las declaraciones tributarias.

FABO¹³, respecto al Anteproyecto, su redacción hace surgir la duda de si se produciría ese efecto interruptivo del plazo de prescripción en los casos en los que la primera actuación de la Administración en el marco de una comprobación limitada con relación a la obligación declarada no apreciase ninguna incorrección, pero en una actuación comprobadora ulterior que respetase los términos del artículo 140 de la LGT, sí se apreciase. Estos autores ponen el ejemplo de una comprobación de una operación de venta de un inmueble en la cual la Administración se limita a una comprobación de valores en la

modalidad de Actos Jurídicos Documentados de una operación de venta de inmueble sujeta y no exenta, *a priori*, al IVA. Plantean la hipótesis de que la Administración realiza la comprobación de valores por Actos Jurídicos Documentados, liquida, y no cuestiona en ningún momento de ese procedimiento la posible sujeción a IVA y a Actos Jurídicos Documentados. Posteriormente, se inicia otro procedimiento en el que se niega por primera vez la sujeción a estos tributos, pretendiendo liquidar Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En este caso, sugerido por los citados autores, y de acuerdo con el tenor literal de la ley, sólo debería entenderse interrumpida la prescripción respecto a Transmisiones Patrimoniales Onerosas a partir de esta comprobación, esto es, a partir de la actuación que determina la incorrección de sujetar la operación a IVA/AJD y que entiende que procede aplicar Transmisiones. Esto es, se debería fijar el momento en que se extiende el efecto interruptivo de la prescripción, que en casos como el presente, sería a partir de la comprobación, por lo que sería conveniente alguna aclaración al respecto en el texto de la ley reformadora.

Una segunda cuestión de gran calado es qué debe entenderse por *declaración incorrecta*, y, sobre todo, cuál debe ser el alcance de la incorrección a tener en cuenta para desplegar los efectos de interrupción de la prescripción que prevé el Proyecto.

Del tenor de la ley parece intuirse que la incorrección a la que la ley se refiere es la relativa a una *incorrección en su conjunto*, ya que tal incorrección se vincula a una actuación de la Administración que le lleva a liquidar un tributo distinto, incompatible con la figura tributaria que legalmente procede. Es necesario, pues, que la regularización por parte de la Administración incluya necesariamente la aplicación de una figura tributaria diferente a la aplicada por el obligado tributario en su declaración. Se trataría, por ejemplo, de declarar por IVA lo que en realidad está sujeto a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues esta es la única que hace operar la incompatibilidad de figuras impositivas.

La discrepancia que da lugar a la regularización debe referirse necesariamente a la sujeción o no sujeción a un tributo o a otro, o, lo que es lo mismo, a si un determinado presupuesto de hecho encaja en el hecho imponible de un impuesto o en el de otro. No, por tanto, cuando la discrepancia verse sobre otros

La discrepancia que da lugar a la regularización debe referirse necesariamente a la sujeción o no sujeción a un tributo o a otro, o, lo que es lo mismo, a si un determinado presupuesto de hecho encaja en el hecho imponible de un impuesto o en el de otro.

13 VEGA BORREGO, F, MARIN BARNUEVO-FABO, D., "Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Proyecto de Ley de Intensificación de medidas contra el fraude". www.aedaf.es.

aspectos del tributo de carácter cuantitativo o temporal. A nuestro juicio, debería exigirse, dado el carácter excepcional de este supuesto de interrupción de la prescripción, que la misma sólo afectará al supuesto expresamente previsto en la ley: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de forma que si no hay *incorrección*, no se interrumpirá la prescripción por otros conceptos. Por eso, no cabe aplicar el precepto a otros casos no expresamente previstos en la norma reformadora y que tradicionalmente han venido planteando problemas respecto a la interrupción de la prescripción. Es el supuesto de los efectos en ejercicios posteriores de la comprobación de Bases Imponibles Negativas o la interrupción de la prescripción “en la otra parte” de una operación vinculada¹⁴.

De esta manera, este supuesto excepcional de interrupción de la prescripción se aplicaría sólo a este caso concreto: cuando la declaración incorrecta se refiere a toda la obligación tributaria. Consiguientemente, se interrumpiría la prescripción respecto a la facultad de comprobar toda la obligación tributaria.

No obstante, esto no lo dice el Proyecto de Ley de modo expreso, ya que sólo habla de una declaración incorrecta, por lo que se suscita la duda de si la incorrección podría hacer referencia a cualquier elemento de la obligación tributaria (material, subjetivo, territorial, e incluso temporal). Por ejemplo, si declara la operación el transmitente del bien o prestador del servicio cuando procede la inversión del sujeto pasivo o si se incluye una operación por IVA en un trimestre diferente al procedente. Cabría averiguar, en estos casos, si se interrumpe la prescripción respecto al sujeto destinatario del bien o servicio o respecto al período de liquidación procedente cuando el mismo no estaba comprendido dentro del alcance del procedimiento.

En realidad, estas incorrecciones en la declaración pueden ser subsanadas por la Administración, vía comprobación, sin *cambiar* la figura tributaria que procede aplicar. No supone aplicar un tributo incompatible con el declarado. Y tampoco podría defenderse una prescripción del derecho a liquidar, limitada a los elementos incorrectamente declarados, ya que lo que prescribe es la obligación tributaria *en su conjunto*. Así lo ha venido reconociendo la jurisprudencia, al rechazar la prescripción parcial del tributo. Y, en concreto, el TS, que en una serie de sentencias derivadas de un mismo caso (por ejemplo, de 6 de noviembre de 2008 y 16 de julio de 2009 entre otras), venía rechazando la tesis de la interrupción parcial de la prescripción, entendiendo que cualquier actuación de comprobación parcial produce el efecto de interrumpir la prescripción, en relación con el mismo impuesto y ejercicio, respecto de los aspectos comprobados y los no comprobados. Este pronunciamiento jurisprudencial fijó doctrina superando la

14 En línea con la prolífica jurisprudencia sobre la materia surgida en los últimos años. Destaca, respecto a la primera cuestión señalada, la sentencia de 25 de enero de 2010. El Alto Tribunal confirma su doctrina tradicional acerca de la inviabilidad de la comprobación de un ejercicio o período prescrito, aunque sea a los solos efectos de determinar las consecuencias de aquel en otros ejercicios o períodos no prescritos. Es decir, la Administración tributaria no puede comprobar y recalcular las bases negativas o los créditos fiscales determinados en la autoliquidación de un período o ejercicio prescrito, para establecer la corrección de su compensación o aplicación en un ejercicio posterior, aun no prescrito cuando se lleva a cabo la comprobación. Pero el Alto Tribunal advierte que este criterio se reitera, por razón de la unidad de doctrina, a un supuesto anterior a la vigencia de la actual LGT y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables *ratione temporis* para resolver la cuestión suscitada. Así pues, el Alto Tribunal parece advertir de un posible cambio en su jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior una vez sea de aplicación al caso la nueva LGT. Y al hilo de este tema de la conexión entre ejercicios, la Sentencia de 17 de febrero de 2010 considera que la suspensión de una liquidación que rechazaba unas bases imponibles negativas no evita que, en ejercicios posteriores, la entidad deba tributar sin poder aplicar esas bases negativas rechazadas, sin perjuicio de que, si los recursos interpuestos contra la anterior liquidación fueren estimados, procedan las oportunas rectificaciones.

opinión anterior del TS, plasmada por ejemplo en la sentencia de 27 de noviembre de 2003, y que abocó al TEAC a cambiar su postura, desde su resolución de 23 de julio de 2009, en tanto con anterioridad el propio TEAC había llegado a admitir esa posible interrupción parcial de la prescripción.

No puede ligarse la incorrección de la declaración a la existencia de un error, ni mucho menos a que se verifique la concurrencia de un denominado error de hecho.

Por último, a nuestro juicio, sólo se trata de que la declaración incorrecta afecte a la *totalidad de la obligación* tributaria, esto es, al tributo procedente, y no sólo al sujeto o al período temporal. Debe ser necesario también que tal incorrecta aplicación de un tributo resulte evidente y no precise de un complejo razonamiento jurídico. Y ello porque una consecuencia jurídica tan importante como la interrupción de la prescripción respecto a una obligación diferente a la declarada no puede hacerse depender de consideraciones subjetivas de la Administración. Pero debe requerirse solamente que la declaración del particular sea incorrecta, sin exigir que concurra en el sujeto ningún ánimo subjetivo especial. No puede ligarse la incorrección de la declaración a la existencia de un error, ni mucho menos a que se verifique la concurrencia de un denominado error de hecho.

Entendemos que para percibir esta “incorrección”, no es factible acudir a un concepto tan estricto de error como el que se ha construido en torno al error de hecho. Recordemos que para que se pueda hablar de error de hecho, se viene entendiendo que el error debe tener notoria y manifiestamente un carácter material o aritmético, sin que en ningún caso pueda considerarse como tal error de hecho aquel cuya apreciación requiera acudir a la aplicación o interpretación de la norma jurídica. Se trataría de errores que se deducen del expediente de manera manifiesta y notoria (resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2007, RG 2371/2007), de tal manera que la LGT ha incluido el rasgo de que la derivación indubitada del expediente como un signo que permite deducir la existencia de un error de hecho. Pues bien, no cabe exigir que el error en el tributo aplicable tenga que ser apreciado sin necesidad de acudir a interpretación alguna de la norma jurídica, porque ello complicaría la aplicación del precepto sin aumentar las garantías del contribuyente.

Por el contrario, sí debe requerirse que la declaración incorrecta del sujeto se base en la simple constatación objetiva de la vulneración del ordenamiento. Y en ese sentido cabe exigir que la incorrección constituya, por parte del declarante, una infracción manifiesta de ley. Conviene recordar que el TS ha venido definiendo el concepto de “infracción manifiesta de ley”, por ejemplo en las sentencias de 13 de octubre de 1988 (RJ 1988/7977), 10 de mayo de 1989 (RJ 1989/3812), 31 de abril de 1995 (RJ 1995/4109) y 20 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9322), como aquella vulneración del ordenamiento “patente, notoria o claramente determinable sin necesidad de acudir a una especial labor interpretativa”. E incluso, podría añadirse que, de acuerdo con el artículo 131 de la LGT, dicha incorrección podría revelarse como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos. Este procedimiento, del que ha dicho el TS en sentencia de 19 de enero de 2012, que “se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada...”, añadiendo que su objeto ha de limitarse a analizar *discrepancias jurídicas simples*, tiene entre sus objetivos previstos en el artículo 131 de la LGT y 159,1 del RD 1065/2007, la posibilidad de apreciar, a través del mismo, “una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma”. Como ha señalado el TEAC, en su resolución de 23 de febrero de 2012 (00/2498/2010), este procedimiento está previsto para aplicaciones

indebidas de la norma que resulten *patentes*, lo que supone que la discrepancia derive de un mero examen de la documentación y carezca de complejidad. Se trata, en suma, de que la incorrección pueda desprenderse de una elemental tarea de contraste de la que resulte, de forma “patente”, una aplicación indebida de la normativa. Y aunque la norma no lo recoge, quizás fuera razonable que la incorrección llevase aparejado perjuicio económico.

Como se ve, son bastantes las cuestiones abiertas que plantea el precepto, por lo que sería de agradecer que en la tramitación parlamentaria del Proyecto se alcanzase una mayor precisión en su redacción.

III. Inicio del cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de responsabilidad

Una segunda modificación en el régimen del cómputo de la prescripción que prevé el Proyecto de Ley afecta al inicio del cómputo de la prescripción en los supuestos de responsabilidad.

Así, se modifica el apartado 2 del artículo 67, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”.

La novedad, en este punto, consiste en matizar el momento en que se fija el *dies a quo* del cómputo de la prescripción en aquellos casos que el presupuesto de la responsabilidad tenga lugar con posterioridad a la finalización del período de ingreso voluntario del propio responsable. En tal supuesto, se *retrasa* el inicio del cómputo de la prescripción a ese instante. El problema del *dies a quo* del plazo de prescripción de la obligación del responsable, radica en la singular posición de este obligado tributario. A ella hace mención el artículo 67, 2 de la LGT que se modifica en el presente precepto, en concordancia con las disposiciones relativas al procedimiento para exigir la deuda a los responsables, y, en concreto, con los artículos 174, 175 y 176 de la propia LGT.

Así, por un lado, el artículo 67,2 de la LGT separa claramente el procedimiento dirigido al responsable del procedimiento contra el obligado principal, resaltando, como dice la sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de octubre de 1999, (F. J. Tercero), la existencia de dos períodos diferentes; “...el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad...”. Esta circunstancia ha facilitado que, tradicionalmente,

se haya reconocido frente al responsable una fase declarativa de la obligación tributaria. La misma se encontraba prevista en el art. 37,4 de la LGT de 1963, cuando se señalaba que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requería, en todo caso, un acto administrativo. Esto es, la derivación como función administrativa destinada a dirigir la acción de cobro al responsable se concretaba jurídicamente en un *acto de derivación*, sin el cual, el TS entendía que cabía la anulación del procedimiento dirigido contra el responsable (sentencias de 8 de junio de 1994 -RJ 1994, 4649-, de 27 de diciembre de 1996 -RJ 1996, 9592- y de 24 de mayo de 1997 -RJ 1997, 3782)¹⁵.

En este sentido, se ha asumido la naturaleza *liquidatoria* del acto de declaración de responsabilidad. No sólo porque ya el artículo 37,4 de la LGT de 1963 señalaba que junto con el texto íntegro del acuerdo de responsabilidad se deberían incluir los elementos esenciales de la liquidación (en un sentido semejante a como se pronuncia en la actualidad el artículo 174,4 de la LGT de 2003), sino porque, tratándose de cuantificar la deuda del responsable sobre la base de la cantidad dejada de ingresar por el deudor principal, la función de *ascertamento* no se centrará tanto en cuantificar una deuda (que ya estaba cuantificada a través del acto de liquidación que en su momento se notificó al deudor principal) sino en declarar la condición de obligado tributario. A diferencia de lo que ocurre con las actuaciones de liquidación ante el deudor principal, donde lo determinante es la cuantía mientras que la concurrencia del presupuesto de hecho (en especial, del hecho imponible) resulta menos controvertido por estar basado en un vínculo directo con la manifestación de capacidad económica gravada, en el acto de *ascertamento* del responsable la declaración del presupuesto de hecho adquiere una importancia comparativamente mayor respecto a una cuantificación que toma como base una liquidación que ya se llevó a cabo respecto al obligado principal y que, si ha adquirido firmeza, no podrá revisarse ni siquiera como consecuencia del recurso o reclamación que interponga el responsable contra las liquidaciones a que alcance el presupuesto de la responsabilidad (artículo 174,5 LGT de 2003). No es de extrañar, por tanto, el innegable intento de de la LGT vigente de establecer un paralelismo entre la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad y la prescripción de la potestad liquidatoria. De igual forma, si ha prescrito la obligación del obligado principal, no podrá ya dirigirse la acción de cobro contra el responsable, lo que se intenta evitar con la posibilidad de interrupción de la prescripción del responsable por medio de actos llevados a cabo respecto al deudor principal (art. 68,7 LGT de 2003). Esa *accesoriedad* impone, por razones de pura lógica, que no se puede exigir la

15 CHECA GONZALEZ, C., *Los Responsables Tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia, Aranzadi, Pamplona, 2003, pag. 69. Se la suele calificar como un requisito de procedibilidad, aunque en el marco de la vigente LGT esto se puede predicar más bien de la responsabilidad subsidiaria, porque sólo después de la derivación de responsabilidad el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar, por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, tal como previene el art. 165-h) de la Ley General Tributaria y como exige el respeto a la tutela judicial efectiva, siendo pacífica la jurisprudencia en tal sentido (SSTs 16 de mayo de 1991 [RJ 1991, 4178] y 22 de diciembre de 1993 [RJ 1993, 10062], por ejemplo). Pero en el caso de la responsabilidad solidaria, para cuya exigencia no es imprescindible que se agote el procedimiento recaudatorio contra el deudor principal, la nueva LGT ha previsto que puede ser declarada en cualquier momento posterior a la presentación de una autoliquidación o a la práctica de una liquidación (que, obviamente, puede ser provisional) y si la declaración tienen lugar antes del vencimiento del período de ingreso corresponderá al órgano de liquidación declarar la responsabilidad. El objetivo de esta reforma es, fundamentalmente, que los órganos de gestión, cuando practican liquidaciones provisionales, puedan declarar responsabilidades solidarias con anterioridad al momento en que finaliza el plazo voluntario del deudor principal y, por tanto, con anterioridad al momento en que se conoce si será o no necesario acudir a la categoría de la responsabilidad, porque todavía no consta si el deudor principal pagará o no el importe de su obligación tributaria. También se pretende que durante el procedimiento de Inspección, con la formalización del acta al deudor principal o en la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, se puede declarar la responsabilidad por el propio órgano inspector. En este marco procedimental, la declaración previa a la finalización del período voluntario del deudor principal no puede ser catalogada como requisito de procedibilidad.

No se puede exigir la obligación del responsable cuando se ha extinguido la del deudor principal, para lo cual el artículo 68,7 de la LGT de 2003 prevé que se pueda interrumpir el plazo de prescripción del responsable por medio de actos llevados a cabo frente al deudor principal.

obligación del responsable cuando se ha extinguido la del deudor principal, para lo cual el artículo 68,7 de la LGT de 2003 prevé que se pueda interrumpir el plazo de prescripción del responsable por medio de actos llevados a cabo frente al deudor principal.

Pero la obligación tributaria del responsable, además de las nota de accesoriedad, tendría como característica el tratarse de una obligación que sólo es exigible *de oficio* y en la cual, por tanto, no hay declaración ni autoliquidación. Por ello, y aun siendo la obligación del responsable solidario o subsidiario una obligación tributaria,

la misma no dispone de un plazo para presentar la declaración o autoliquidación, por lo que su *dies a quo* no puede situarse en el mismo instante en que se sitúa el del plazo para ejercitar el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Como ha señalado el TSJ de Cataluña, en sentencia de 25 de octubre de 1999, “la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 64 b) y 65 de la LGT, pero ha de entenderse referida al obligado principal, y sólo secuencialmente a los responsables solidarios o subsidiarios”. Por eso, la mencionada pretensión de paralelismo entre la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad con la prescripción de la potestad liquidatoria, requiere algunas modulaciones.

En tal sentido, en el caso de los responsables, podríamos hablar de tres momentos que podrían ser fijados como *dies a quo* de su plazo de prescripción.

En primer lugar, podría fijarse el instante del inicio del cómputo en el momento de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, posibilidad defendida por la sentencia de 25 de octubre de 1999, en su F. J. Tercero, al decir que “...la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación, y en la causa de ella, y le atribuye la condición de obligado secundario respecto de quienes han realizado el hecho imponible; es decir, la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad”.

En segundo lugar, cabe la posibilidad de determinar ese instante en la notificación de la derivación de responsabilidad. Si bien, para el caso de la responsabilidad subsidiaria, ello supondría negar la tesis de la *actio nata*, “pues no se acude al momento en que puede ejercitarse la acción –la declaración de fallido– sino a uno posterior¹⁶, ello no es un obstáculo insalvable, pues la regla de la *actio nata* debe ser entendida

16 GOROSPE OVIEDO, J.I., “STC 85/2006, de 27 de marzo. Impugnación por los administradores de una sociedad, como responsables subsidiarios, de la liquidación suscrita en conformidad por la sociedad tras el cese de aquellos: vulneración a la tutela judicial efectiva”, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional*, IEF, Madrid, 2009, pag. 87.

de modo restrictivo en el Derecho Tributario, por ser radicalmente incompatible con la visión objetiva de la prescripción que deriva de la LGT¹⁷.

Y una última posibilidad, que ha contado con un respaldo doctrinal mayoritario, es la consistente en situar el *dies a quo* de la prescripción de la obligación del responsable en el momento de declaración de la derivación de responsabilidad.

Todo ello, teniendo en cuenta la preminencia de la regla de la *actio nata*, según la cual, hay que descartar, en el caso de la obligación del responsable, que el plazo pueda empezar a contarse desde la fecha en que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo, debiendo optarse por el instante en que realmente se puede ejercitar la acción contra el responsable (sentencia del TS de 25 de abril de 2008 (Rec. 6815/02).

Se trata de una postura que ha seguido un sector de la jurisprudencia, invocando el paralelismo con la prescripción del derecho a declarar la obligación del deudor principal. Se señala que, tras la reforma de la LGT de 2003 por la Ley 10/1985, el *dies a quo* se fijó en el momento de finalización del plazo de declaración, frente a la regla anterior que lo situaba en la fecha del devengo. De manera que a la finalización del presupuesto de hecho se añadía otro requisito, que también debe tenerse en cuenta en la determinación del inicio del plazo de prescripción de la deuda del responsable. Esos requisitos serían, para el caso de la responsabilidad subsidiaria, la declaración de fallido del deudor principal y para los responsables solidarios, el transcurso del plazo para ingresar la deuda¹⁸.

En cualquier caso, la preminencia de la regla de la *actio nata* para el caso del responsable toma como presupuesto el esquema tradicional que prevé la notificación de la derivación de responsabilidad una vez vencido el plazo de ingreso del deudor principal. Sin embargo, una de las grandes novedades de la LGT de 2003 es que, según su artículo 174,1, cualquier clase de responsabilidad, pero en especial la responsabilidad solidaria que no precisa de declaración de fallido del deudor principal, podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, con la única excepción de que la Ley disponga otra cosa. De modo que puede declararse la responsabilidad, incluso antes del vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal (en cuyo caso, corresponderá la declaración de responsabilidad al órgano competente para liquidar, según el artículo 174,2 de la LGT), lo cual provoca evidentes distorsiones.

17 JT 2003/373. Así, por ejemplo, para la sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 14 de mayo de 1999, en su F.J. Cuarto, se dispone que "respecto a la alegación de prescripción, como resolvió el Tribunal Económico Administrativo y matiza en el presente recurso el Sr. Abogado del Estado no procede la prescripción pues sólo a partir de la declaración de fallido del sujeto pasivo, se puede dirigir la acción contra el responsable". Por su parte, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de junio de 2002 para la cual el plazo de prescripción del responsable computa "desde la notificación de la derivación de responsabilidad", ya que desde ese instante, nace por mandato legal la obligación de pago en período voluntario para la recurrente y, consiguientemente, nace el derecho de la Administración tributaria para exigirle el abono de la deuda tributaria derivada. Para esta sentencia "...no cabrá duda que el nacimiento *ex lege* de la figura del responsable subsidiario marca el momento del inicio del cómputo prescriptorio. Ni antes el actor tenía obligación tributaria alguna ni la Administración podía ejercitar contra él ninguna acción de cobro".

18 Así, para TSJ de Cataluña, en su sentencia de 25 de octubre de 1999, "la obligación del responsable ha de empezarse a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata* y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo". En el mismo sentido la sentencia del TSJ de Cataluña de 10 de abril de 1996.

Puede declararse la responsabilidad, incluso antes del vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal (en cuyo caso, corresponderá la declaración de responsabilidad al órgano competente para liquidar, según el artículo 174,2 de la LGT), lo cual provoca evidentes distorsiones.

Recordemos que la regla de la *actio nata* trasladada al responsable ha supuesto fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción respecto a este sujeto pasivo en el instante en que se verifique la producción de los presupuestos legales exigidos para derivar la acción de cobro, esto es, la finalización del período voluntario del deudor principal, para el responsable solidario y la declaración de fallido para el subsidiario. Este criterio era perfectamente asumible cuando el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad siempre era posterior al impago de la deuda principal vencido el plazo de ingreso de éste, y posterior a la declaración de fallido en el caso específico de la responsabilidad subsidiaria. Pero es necesario tener en cuenta

que una de las grandes novedades de la LGT de 2003 es que, según su artículo 174,1, cualquier clase de responsabilidad, pero en especial la responsabilidad solidaria que no precisa de declaración de fallido del deudor principal, podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, con la única excepción de que la Ley disponga otra cosa. Y aunque la declaración de la responsabilidad no supone que se pueda dirigir el cobro al responsable (cuya eficacia quedará latente a la espera del requerimiento del pago una vez concluido el período voluntario para el ingreso de la deuda garantizada) lo cierto es que la mera posibilidad de declarar la responsabilidad antes de la finalización del período voluntario no se concilia con la teoría de la *actio nata*.

Y ello porque esta posibilidad de derivar la responsabilidad con anterioridad al vencimiento del plazo voluntario de ingreso del deudor principal, contemplada en la LGT de 2003, provoca distorsiones. Si la responsabilidad solidaria se desvincula del momento de declaración de la responsabilidad¹⁹, puede declararse tal responsabilidad, por ejemplo, al día siguiente de notificar la liquidación del deudor principal, aunque no se pueda exigir el pago hasta que se concrete su incumplimiento. En estos casos, no resultaba claro cuando comenzaba a prescribir la obligación del responsable, pues si se tomase como referencia el momento de la declaración de la responsabilidad, su desconocería la regla de la *actio nata*²⁰.

Pero, además, la LGT no ha tomado en consideración la importante función de la declaración de fallido en el procedimiento de recaudación seguido contra el responsable subsidiario, ya que el artículo 176, al decir que se le notificará a éste “una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios”, convierte a la declaración de fallido en un mero requisito de procedibilidad. Si aceptamos que también en este caso la responsabilidad puede ser declarada en cualquier momento posterior a la liquidación y existe una última actuación recaudatoria notificada, la obligación del responsable subsidiario empezará a prescribir antes de que se pueda proceder contra él, pues ello depende de la declaración

19 MARTIN JIMENEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., pag. 179.

20 MARTIN JIMENEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., pag. 179.

de fallido, aunque con posterioridad a la declaración de la responsabilidad subsidiaria. Situación que no resulta acorde con la *actio nata*.

En suma, la posibilidad de declarar la responsabilidad en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación genera importantes distorsiones, ya que contrasta con la regla de la *actio nata*, paradigma tradicional en la fijación del *dies a quo* del cómputo de la prescripción tributaria. El silencio de la ley contrastaba con la necesidad de asegurar que, sobre todo respecto al responsable solidario, la deuda no empezase a prescribir hasta que se verificase la concurrencia del presupuesto de su obligación de pago: el incumplimiento del deudor principal, para cuya determinación es necesario dejar transcurrir íntegramente su período voluntario de ingreso. Es por lo que se venía declarando la necesidad de articular una solución alternativa que parece asumir el Proyecto de Ley reformador, al disponer que cuando los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción “se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar”.

La pretensión de esta reforma, como señala la Exposición de Motivos, es mejorar “...la redacción de la norma en la determinación del *dies a quo* del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concurre con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal”.

Se trata, en suma, de enervar el efecto de que, como consecuencia de las novedades en la determinación del momento en que puede declararse la responsabilidad, el plazo de prescripción para el responsable comience a computarse antes de que pueda ser ejercitado ese derecho.

La norma propone una mejora técnica, que, no obstante, debería depurarse con una redacción más precisa. Por ejemplo, se hace mención al *plazo anterior*, pero con anterioridad la norma hace referencia a dos plazos distintos: el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a los responsables, y el plazo de pago en período voluntario del deudor principal. Por ello sería conveniente cambiar la redacción para mejorar la técnica legislativa, haciendo expresa mención a la finalización del plazo en período voluntario del deudor principal.

La norma propone una mejora técnica, que, no obstante, debería depurarse con una redacción más precisa. Por ello sería conveniente cambiar la redacción para mejorar la técnica legislativa, haciendo expresa mención a la finalización del plazo en período voluntario del deudor principal.

IV. Reinicio del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso

Por último, el Proyecto de Ley procede a modificar los párrafos 7 y 8 del artículo 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Se trata de dos modificaciones que tienen como objeto, extender la suspensión del cómputo de la prescripción a otros sujetos tributarios distintos del obligado tributario. La reforma hace

referencia a la suspensión provocada por “litigio, concurso u otras causas legales”, por lo que se trata de modificaciones legales que inciden en la situación del crédito durante el concurso de acreedores que, como se sabe, se rige por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, modificada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre. Ello se suma a una serie de medidas relativas al crédito durante la tramitación del concurso: como la inversión del sujeto pasivo en el IVA que garantizarse el ingreso del IVA repercutido, de manera que lo ingrese el mismo sujeto que se lo deduce, o la rectificación al alza de la base del IVA por quien la hubiera, previamente, modificado a la baja en caso de sobreseimiento del concurso.

Conviene recordar, en tal sentido, que durante la tramitación del concurso, los créditos tributarios anteriores se encuentran en una situación peculiar, ya que el artículo 55 de la Ley Concursal, en la redacción dada por Ley 38/2011, dispone que “declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”. Es decir, se paraliza la posibilidad de ejecutar el cobro de ciertas deudas tributarias.

A efectos de determinar en qué estado del procedimiento recaudatorio deben encontrarse esas deudas que no se pueden ejecutar, se acuña el denominado *momento homogéneo*. Ese instante se fija, según el artículo 164, 1, b) de la LGT, en el momento de adopción de la providencia de apremio y supone que, dictada la providencia de apremio con anterioridad a la declaración de concurso, será el procedimiento de apremio el que goce de preferencia procedimental con arreglo a las reglas anteriormente mencionadas²¹. Por tanto, serán anteriores los créditos respecto a los cuales no se haya llegado a dictar la providencia de apremio antes de la declaración del convenio, ya que, en estos casos, dicha providencia, salvo la excepción que señalamos inmediatamente, no se adoptará y los posibles actos de interrupción de la prescripción se trasladan al desarrollo del proceso concursal.

Pero además, conviene recordar que el artículo 164,2 de la LGT permite que, aun cuando se haya declarado el concurso, se pueda dictar la providencia de apremio, “si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”. Y las condiciones legales para que se pueda dictar la providencia de apremio se resumen en la existencia de la posibilidad de inicio del procedimiento de apremio, lo que presupone el comienzo del período ejecutivo y que, por tanto, haya transcurrido el período voluntario de pago de la deuda liquidada por la Administración sin que se haya efectuado el ingreso de la misma (artículo 161,1 de la LGT). En estos casos, se podrá dictar la providencia de apremio, y ésta, como dice RODRIGUEZ MARQUEZ, a efectos de prescripción, será el último acto interruptivo²². Sólo para las deudas respecto a las cuales no haya transcurrido el período del artículo 62,2 se entenderá suspendido el cómputo de la prescripción por la declaración de concurso. En estos casos se entiende que la prescripción no debe correr, porque la Administración no puede ejercer la acción de cobro. Así lo reconoce la Exposición de Motivos del Proyecto cuando justifica la modificación porque la inactividad de la Administración “está motivada por causas exógenas y no resulta por tanto reprochable dicha inactividad”.

21 Sostiene LOPEZ DIAZ, A., que “sin embargo, la afirmación genérica e incondicionada de preferencia en la LGT cede ante lo dispuesto en la Ley concursal, por lo que tal preferencia queda sometida a la condición de que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En este caso todavía cabe diferenciar dos situaciones posibles”; “Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes”, *Quincena Fiscal*, n° 13, 2010, pag. 6.

22 RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Públicas y los procesos concursales*, op. cit., pags. 100 y 101.

Late detrás de esta afirmación la denominada regla de la *actio nata*, cuya preponderancia en relación con la prescripción tributaria conviene relativizar. Es así que la regla de la *actio nata* tiene claro origen en las normas de Derecho Privado, y su finalidad es concretar el *dies a quo* del plazo de prescripción. Consiste en localizar ese instante en el momento en que la concreta acción administrativa o la actuación del particular, en su caso, pudo ser ejercitada. Esta tesis se encuentra presente de modo implícito en el artículo 1.969 del Código Civil español, que dispone que “el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”.

La *actio nata* presupone la existencia de un crédito vinculado a la obligación y presupone que ésta, con su dimensión activa y pasiva, es el objeto de la prescripción. Por eso, tal regla puede operar cuando la prescripción tiene como objeto la realización de un derecho de cobro. Si lo que prescribe es el derecho de cobro, la prescripción se limita a ser, como lo es en la Teoría de las Obligaciones, la forma de pérdida del derecho de crédito por el no ejercicio del mismo. En suma, la regla de la *actio nata*, al fijar la prescripción a partir del momento en que el crédito puede cobrarse presupone la existencia de una deuda exigible, vencida y líquida, que pueda ser no sólo *pagable* y *cobrable*, sino *ejecutable*.

Tras la idea de la *actio nata* está la concepción de la prescripción como sanción al acreedor negligente, que pudo ejercitar sus acciones y no lo hizo. Está, en suma, la concepción de la prescripción como castigo al abandono del crédito. Incluso se llega a afirmar que el ejercicio tardío de un derecho subjetivo es una forma abusiva de ejercicio del mismo, denominado *retraso desleal*. Pero la prescripción tributaria no puede concebirse como un *castigo* al acreedor desleal que no ejerce sus derechos, porque los derechos de la Administración Tributaria son indisponibles. Y, por tanto, no son, en teoría, *abandonables*. La Administración no es un acreedor como los demás, no es libre para decidir si cobra o no el tributo, por lo que no tiene sentido referir a la Administración una norma que le *incentive* a cobrar tempestivamente, ya que ese es el contenido ordinario de las potestades que el ordenamiento le atribuye. Por ello, la prescripción tributaria no tiene el sesgo *subjetivista* que ostenta en el Derecho Civil, sino que es una causa objetiva de extinción del tributo por razones de seguridad jurídica.

Al margen de esta cuestión, la reforma, sobre la base de la regla de la *actio nata*, pretende limitar el cómputo de la prescripción en situaciones en las que entiende que la Administración no puede ejecutar su crédito tributario o que no puede hacerlo por motivos ajenos a su voluntad.

Así, se modifica en primer lugar el artículo 68,7 de la Ley codificadora. Este precepto disponía en su redacción anterior que, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. Se especificaba que este efecto no se aplicaba cuando la obligación fuese mancomunada y sólo se reclamase a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde. Y se añadía que “si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”.

El Proyecto añade un nuevo párrafo, que dispone que “la suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan”.

Una reforma de este cariz debería limitarse a extender la suspensión del cómputo del plazo de prescripción al supuesto en que la causa de suspensión concurriera en el deudor principal y ello condicionara la realización de actuaciones de cobro sobre otros deudores que sólo pueden ser llamados con posterioridad a determinadas fases del procedimiento recaudatorio seguido respecto del deudor principal.

La reforma es criticable, ya que extiende de modo generalizado el efecto de la suspensión del plazo de prescripción por litigio o concurso de la deuda tributaria del obligado principal a otros sujetos solidariamente obligados. A nuestro juicio, una reforma de este cariz debería limitarse a extender la suspensión del cómputo del plazo de prescripción al supuesto en que la causa de suspensión concurriera en el deudor principal y ello condicionara la realización de actuaciones de cobro sobre otros deudores que sólo pueden ser llamados con posterioridad a determinadas fases del procedimiento recaudatorio seguido respecto del deudor principal. Es decir, debería limitarse a los casos tasados en que resulte acreditado que la suspensión de un procedimiento recaudatorio proyecta sus efectos en otros u otros procedimientos recaudatorios. Ello ocurriría, a nuestro juicio, en el caso del responsable subsidiario o el titular de bienes afectos.

Pero sobre todo, llama la atención en esta modificación que se disponga, para situaciones de litigio, concurso u *otras causas legales*, la extensión efecto de suspensión de la prescripción producido respecto a un sujeto que incurra en una de las causas legalmente establecidas a otros deudores tributarios en los que no concurren dichas causas. Y que se haga, además, aunque “puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan”.

No deja de sorprender que la reforma se reafirme en que la extensión de la suspensión a otros sujetos tendrá lugar aunque frente a los mismos puedan llevarse a cabo las acciones pertinentes. Y es que si, existiendo litigio, concurso u otras causas legales, que pueden razonablemente suspender el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a un obligado tributario en el que concurren dichas circunstancias, la Administración mantiene su potestad de dirigir la acción recaudatoria frente a un determinado obligado tributario, está claro que no se da una situación de abandono del crédito, desde la perspectiva de la tesis de la *actio nata*. No es admisible que, apoyándose el régimen de la suspensión de la prescripción en la regla de la *actio nata* (de forma que tal suspensión se basa en la idea de que el cómputo debe suspenderse mientras la Administración acreedora no pueda ejercitar su derecho de cobro) el Proyecto introduzca una excepción a la misma, permitiendo la extensión de la suspensión de la prescripción a otros obligados, incluso cuando frente a ellos se pueda ejercer la acción de cobro.

En suma, no es concebible que pueda suspenderse el término prescriptivo de una acción mientras la misma se está ejercitando o mientras se puede ejercitar, ya que ello equivaldría a otorgar un plazo extra de cobra a la Administración, absolutamente injustificado. En suma, esta reforma prevista sólo resulta admisible en los supuestos en que la suspensión del concursado suponga suspensión de la acción de cobro para los demás obligados solidarios, y a estas situaciones debería circunscribirse.

Queda, por último, la modificación del párrafo 6 del artículo 68 de la LGT, al que le vamos a dedicar alguna reflexión más pausada.

Este precepto modula el reinicio del plazo de prescripción en los supuestos de suspensión del mismo. El Proyecto introduce una redacción mucho más razonable y ordenada. Empieza por referirse al caso general de que, una vez declarado el concurso, la suspensión del plazo de prescripción se extiende hasta la resolución judicial firme, equiparando la situación a la del supuesto normal de suspensión por inicio de un procedimiento o proceso. Y señalando después los instantes en que se reanuda el cómputo de la prescripción: si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

La Exposición de Motivos justifica esta modificación diciendo que *se modifica el momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso para que coincida con el momento en que la Administración recupera sus facultades de autotutela ejecutiva, introduciendo una mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda pública con los deudores concursados*.

Como se ve, la Exposición de Motivos se refiere a la recuperación de ciertas facultades de autotutela ejecutiva. Ello presupone que la Hacienda Pública tuvo esas facultades y las *perdió* en el marco de un proceso concursal. Esa supuesta *pérdida*, como veremos, sólo es factible atendiendo al efecto de suspensión que el inicio del proceso concursal tiene sobre el ejercicio del apremio por la Administración, a los efectos novatorios de las deudas tributarias afectadas por el convenio, y a la recuperación efectiva de las facultades recaudatorias a partir de un eventual incumplimiento del convenio. Circunstancia ésta que es la única en la que, en realidad, se puede hablar de *recuperación*. Todo ello, teniendo en cuenta las especiales circunstancias en que se desenvuelve el cómputo de la prescripción del derecho a cobrar el tributo, cuando se inicia un proceso concursal.

En efecto; el reinicio del cómputo de la prescripción en los supuestos de concurso ha sido siempre una cuestión polémica. En este sentido, la Ley Concursal, en su artículo 60,1, establece una regla general, que es más bien una regla de suspensión de reanudación de la prescripción interrumpida, para todos los créditos, independientemente de quien sea el titular de los mismos, según la cual “desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración”. Frente a ello, la LGT, que sería una *lex specialis*, incluiría unas disposiciones específicas en el artículo 68,6, que es objeto de reforma. La regla del artículo 68,8 sobre suspensión de la prescripción hay que entenderla referida a derecho a cobrar la deuda tributaria, del art. 66, 1, b) de la LGT.

En este sentido, entendemos que conviene tener claras algunas cosas. Cuando nos encontramos ante una situación concursal, nos hallamos, en primer lugar, ante un proceso judicial. Por tanto, la suspensión debería, aplicando las reglas generales, extenderse hasta la terminación de tal proceso con una resolución firme y la resolución del proceso concursal, como es sabido, puede llevar a la liquidación de la empresa. Sin embargo, el artículo 98 de la Ley Concursal, que se refería a la resolución judicial, fue derogado por Ley 13/2009, de 3 de noviembre, dando preferencia a la conclusión del

proceso judicial mediante convenio, algo que sólo figuraba en la Exposición de Motivos de la ley. Por eso es importante tener en cuenta la posible reanudación del cómputo del plazo de prescripción cuando medie convenio, pues es a este caso al que el proyecto de Ley parece referirse al decir que ese instante debe coincidir con el momento en que la Administración *recupera sus facultades de autotutela ejecutiva*.

En este sentido, es necesario diferenciar cuando se ha suscrito el convenio y cuando no se ha suscrito²³. Si existe convenio, a su vez, hay que diferenciar entre las deudas sometidas al mismo y las no sometidas. Así, si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia. Y si se ha aprobado, el contenido del mismo adquiere una importancia trascendental.

Es voluntad de la norma que, desde la existencia de un convenio, éste sea el único cauce para que todos los acreedores que no sean titulares de créditos privilegiados hagan efectivos sus créditos. Ello supone que el convenio concursal tiene fundamentalmente unos efectos novatorios a que hace referencia el artículo 136 de la Ley Concursal, de manera que las deudas tributarias sometidas al convenio se convierten en nuevas deudas con un régimen de exigibilidad determinado, siendo el propio convenio el que determina dicho régimen de exigibilidad. Podríamos decir que, incluso, aunque se tratase de deudas de origen legal, la exigibilidad legal se sustituye por la exigibilidad negociada a través del mecanismo de la participación de la Administración en el convenio. Desde que esta posibilidad fue admitida legalmente con la reforma del artículo 129, 4 de la LGT por Ley 25/1995, de 20 de julio y del artículo 39, 2 de la Ley General Presupuestaria, en redacción dada al mismo por el artículo 43, Uno de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se flexibilizó el dogma de la rígida indisponibilidad de los créditos tributarios, que llevaba a la necesidad de que la Administración ejerciese siempre el derecho de abstención.

Recordemos que la posibilidad de que la Administración ejerza su derecho de abstención (sobre la base del principio general de preferencia del crédito público) supone que el crédito tributario no se vería afectado por el convenio que pudiera adoptarse y que, eventualmente, pusiera fin al proceso concursal. Y no cabe duda de que subsiste la posibilidad de ejercer este derecho de abstención, si tenemos en cuenta la preferencia de la LGT en materia de créditos tributarios en el concurso, que se desprende de su Disposición Adicional Octava²⁴.

Si no se tuviera en cuenta el efecto novatorio que sobre la exigibilidad de las deudas establece el convenio se olvidaría que la Administración no dispone una acción para recaudar al margen del convenio, puesto que respecto a estos créditos, y siguiendo lo que venimos diciendo, la adopción del auto de declaración de concurso impide a la Administración el desarrollo del procedimiento de apremio. Ello imposibilitaría la interrupción de la prescripción desde una perspectiva que suponga un escrupuloso respeto a la regla de la *actio nata*. Al mismo tiempo, para el deudor, la interrupción de la prescripción consistiría en el cumplimiento del convenio. Ello supondría que la Administración no podría exigir el cumplimiento de la deuda, evitando

23 GONZALEZ GARCIA, J.M, RODRIGUEZ RODRIGUEZ, A., "El crédito tributario en la Ley Concursal", *Tribuna Fiscal*, nº 175, 2005, pag. 26.

24 Dispone esta Disposición Adicional de la Ley General Tributaria, "lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento".

la consumación de la prescripción, pero al mismo tiempo tal consumación se imposibilita si existe un cumplimiento regular por parte del deudor²⁵.

De esta manera, para las deudas afectadas por el convenio, el plazo de prescripción se reanuda cuando las mismas resulten exigibles de acuerdo, por supuesto, con lo estipulado en el propio convenio. Eso supone que los créditos tributarios concursales afectados por el convenio, clasificados como comunes o subordinados (relativos a sanciones, intereses de demora y también recargos según la jurisprudencia del TS²⁶), así como aquellos privilegiados en el caso de que la Hacienda no haga uso de su derecho de abstención, el plazo de prescripción debería computar de nuevo, a partir de los efectos novatorios del convenio. Esto es, a partir del vencimiento del plazo o los distintos plazos que para tales créditos se establezca en el convenio.

Siendo el convenio el que va a regular la exigibilidad de las deudas tributarias afectadas por el mismo, será ese nuevo régimen de exigibilidad el que determine, en aplicación de una singular versión de la regla *actio nata*, el plazo de cuatro años vuelva a contarse desde el vencimiento de cada deuda de acuerdo con el convenio.

Sin embargo, quizás la reforma debería haberse adentrado en las consecuencias, respecto a la interrupción de la prescripción, del incumplimiento del convenio. En este panorama confuso, como señalaba RODRIGUEZ MARQUEZ, la prescripción sólo empezaría a correr si el deudor no cumpliera el convenio, y el incumplimiento del convenio tiene unas consecuencias muy claras. Si la ley asume que la prescripción tributaria se somete, para la fijación del *dies a quo* de la prescripción, a los plazos de vencimiento derivados del convenio, también deberá asumir las consecuencias del incumplimiento del convenio. Y si ello es así, todos los acreedores perjudicados por el incumplimiento del convenio deben sujetarse a lo que establece la Ley Concursal, para el supuesto de tal incumplimiento. Esto es, como dijimos, no cabe que frente al incumplimiento del convenio se acuda al procedimiento de apremio sino que es necesario solicitar la declaración judicial de incumplimiento del convenio, a que hace referencia el artículo 140,1 de la Ley Concursal, según redacción por Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, en el plazo de caducidad de dos meses desde que se haya verificado tal incumplimiento. Tal y como señala el artículo 140,4 de la Ley Concursal, la declaración judicial de incumplimiento del convenio supone la rescisión de éste y la desaparición de los efectos novatorios sobre los créditos. Ello supone, además, la apertura de oficio de la fase de liquidación, y tampoco en esta fase la Administración podrá acudir al procedimiento de apremio²⁷. Por ello, parece lógico entender que, disipado el efecto novatorio sobre los créditos como consecuencia del incumplimiento del convenio, la Administración Tributaria recupera sus facultades de autotutela del crédito. Es decir, puede ya y de modo inmediato, proceder a la ejecución del crédito, y de acuerdo con la regla de la *actio nata*, volver a interrumpir el cómputo de la prescripción. Debería entenderse entonces que cesa el efecto suspensivo del cómputo de la prescripción comenzado con el inicio del proceso concursal, pero sin que esta recuperación de las facultades de autotutela, pueda suponer un efecto de *puesta a cero* del contador.

25 VALERO LOZANO, N., *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, Thomson-Reuters, La Ley, Madrid, 2007, pag. 278.

26 Según la sentencia del TS de 21 de enero de 2009 –RJ 20009, 398– deben considerarse créditos subordinados del art. 92 de la Ley Concursal los créditos derivados de recargos, basándose en ello en el principio de limitación de privilegios y de *pars conditio creditorum*. En la misma línea, la sentencia del TS de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482).

27 RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Públicas y los procesos concursales*, op. cit., pag. 102.

Es probable que, para evitar estos efectos, la Administración tributaria haga uso de su derecho de abstención, de manera que su crédito no resulte afectado por el convenio. Y, para las deudas tributarias no sometidas al convenio, la regla debe ser que el plazo de prescripción se inicie de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal.

En suma, si se ha formulado este derecho de abstención (o simplemente estamos ante el porcentaje de la deuda tributaria que goza de privilegio general) el cómputo del plazo de prescripción se reanuda en el momento de aprobación del convenio concursal, pues en este momento cesa el efecto de suspensión de la posibilidad de iniciar ejecuciones singulares, a que hace referencia el artículo 55 de la Ley Concursal.

