

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091385

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2023

Sala 3.^a

R.G. 10229/2022

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción del derecho a exigir el pago. Cómputo. Prescripción del derecho a exigir el pago al responsable subsidiario. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario en aquellos casos en los que los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad -vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva- acaecen con posterioridad a la declaración de fallido. Y, en particular, determinar si en tales casos las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido interrumpen el plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago al responsable.

Cabe destacar que para el Tribunal Supremo -véase STS, de 7 de febrero de 2022, recurso nº 8207/2019 (NFJ085263)- y en virtud de la doctrina de la *actio nata*, la declaración de fallido del deudor principal comporta el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria. Pero precisa el Alto Tribunal que eso es así siempre y cuando al tiempo de la declaración de fallido del deudor principal ya hubiesen acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad -y hay que entender también que siempre que no existan actuaciones recaudatorias frente al deudor principal previas a la declaración de fallido en relación con las deudas liquidadas antes de dicha declaración, como ocurre en el caso concreto examinado en la sentencia pues, de existir, el *dies a quo* estaría constituido por la fecha de notificación de la última de ellas, al amparo de lo dispuesto en el art. 67.2 de la Ley 58/2003 (LGT)-. Quiere ello decir que cuando tales presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad tengan lugar después de la declaración de fallido no cabe situar el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario en el momento de dicha declaración.

Así, la actividad recaudatoria frente al deudor principal se encontraría justificada con anterioridad a la declaración de fallido pero no con posterioridad, de manera que las actuaciones recaudatorias seguidas con él tras la declaración de fallido por insolvencia total son innecesarias en tanto no se revise dicha declaración. Si las actuaciones recaudatorias con el deudor principal son innecesarias y estériles con posterioridad a la declaración de fallido por insolvencia total resulta claro que no pueden tener eficacia para interrumpir el plazo de prescripción de la acción de cobro de las deudas ni respecto del deudor principal ni, por extensión, respecto del responsable, independientemente de si el período voluntario de pago de estas ha finalizado con anterioridad o posterioridad a la declaración de fallido.

No cabe aceptar que el Tribunal Supremo discrimine entre deudas cuyo período voluntario de pago ha finalizado antes de la declaración de fallido y deudas cuyo período voluntario de pago ha finalizado después de dicha declaración. Todas las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total son innecesarias y estériles en tanto no se revise dicha declaración, con independencia de que el período voluntario de pago de las deudas haya finalizado antes o después de la declaración de fallido y, en consecuencia, no tienen eficacia para interrumpir el plazo de prescripción de la acción de cobro ni respecto del deudor principal ni respecto del responsable subsidiario. En conclusión, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en virtud del principio de la *actio nata*, cuando al tiempo de la declaración de fallido por insolvencia total del deudor principal no hubiesen acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad subsidiaria por no haber finalizado el período voluntario de pago de las deudas para el deudor principal, el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario será el de vencimiento de dicho período.

La ineficacia de las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total para interrumpir el plazo de prescripción del derecho a exigir la obligación de pago al responsable subsidiario deriva, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, del hecho de ser posteriores a dicha declaración, que las convierte en innecesarias y estériles mientras no se revise la misma y se rehabiliten los créditos tanto si el período voluntario de pago de las deudas para el deudor principal finalizó antes de la declaración de fallido por insolvencia total como si lo hizo después. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 43, 62, 66, 67, 68, 76, 174 y 176.
RD 939/2005 (RGR), arts. 61, 62, 63 y 124.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 3 de junio de 2022, recaída en la reclamación nº 33/01285/2020 y acumulada, interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria y frente a acuerdo de exigencia de reducción practicada sobre sanción.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 18 de junio de 2020 se notificó a Doña X comunicación de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad de carácter subsidiario en aplicación del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, a fin de determinar su posible condición de responsable subsidiaria de las deudas y sanciones de la entidad Q, SL con el siguiente alcance:

CONCEPTO	CUOTA/SANCION INTEGRAL	INGRESOS	ALCANCE RESPONSABILIDAD
LIQ.PROVISIONAL IVA 1T, 2T, 3T, 4T-IVA Autoliquidación-2013-	5.293,17	0,00	5.293,17
Obt.ind.devoluciones (art. 193 MOD 303-IVA liquids.practicadas Admón -2013 - 4T	2.389,64	0,00	2.389,64
TOTAL	7.682,81	0,00	7.682,81

En la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se indica lo siguiente:

<<PRIMERO. - ORIGEN DE LAS DEUDAS Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

Las deudas que se exigen a Q, SL , con NIF: (.....), tienen su origen en las siguientes liquidaciones por los conceptos e importes que se indican:

Clave Liquidación: A33XXXXX82

Importe liquidación: 5.293,17

La deuda tiene su origen por el concepto LIQ.PROVISIONAL IVA 1T,2T,3T,4T - IVA Autoliquidación (Período 2013 -). Fue liquidada en fecha 12-12-2016. La fecha de notificación en vía voluntaria se practicó el 23-12-2016. Resultó impagada a su vencimiento y se emitió la providencia de apremio en fecha 25-02-2017. Dicha providencia de apremio fue notificada en fecha 09-03-2017. Referencia 2013CMPZZZZZ3C.

Clave Liquidación: A33XXXXX96

Importe liquidación: 2.389,64

La deuda tiene su origen por el concepto Obt. ind. devoluciones (art. 193 MOD 303 - IVA liquids. practicadas Admón (Período 2013- 4T). Fue liquidada en fecha 16-03-2017. La fecha de notificación en vía voluntaria se practicó el 29-03-2017. Resultó impagada a su vencimiento y se emitió la providencia de apremio en fecha 05-08-2017. Dicha providencia de apremio fue notificada en fecha 17-08-2017. Referencia 2016RSXXXXXXYG .>>

Se hace constar en la comunicación de inicio que:

"En el expediente figura que la sociedad Q, SL con NIF: (.....), fue declarada fallida con fecha 03-11-2015. De acuerdo con los datos obrantes en las bases de datos de la Administración Tributaria, no se ha producido desde entonces ninguna circunstancia en la sociedad Q, SL que permita rehabilitarla de su condición de deudor fallido, ni han sido declarados responsables solidarios".

2.- Doña X presentó el 9 de julio de 2020 escrito de alegaciones frente a la propuesta de resolución contenida en la comunicación de inicio manifestando, en síntesis, la prescripción del derecho de la Administración para exigirle el pago, toda vez que han transcurrido más de 4 años desde la fecha de la declaración de fallido del deudor principal (3 de noviembre de 2015) -momento temporal desde el que hay que empezar a contar el plazo de prescripción en aplicación del principio de la *actio nata*- hasta la de notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad (18 de junio de 2020), no habiendo existido actuación administrativa alguna, realizada con conocimiento formal de la contribuyente, con efecto interruptivo de la prescripción.

3.- Con fecha 28 de agosto de 2020 se dictó el acuerdo de declaración de responsabilidad de carácter subsidiario en aplicación del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, contestándose a las alegaciones de la interesada en los términos siguientes:

<<CUARTO. - TRAMITE DE AUDIENCIA Y RESPUESTA A ALEGACIONES.

En relación con las alegaciones planteadas durante el trámite de audiencia que se concedió a la interesada, y que se centran exclusivamente en señalar que habiendo transcurrido más de cuatro años desde la fecha en que tuvo lugar la declaración de fallido del deudor principal, 03-11-2015, hasta el día en que se notifica el acuerdo de inicio de Derivación de responsabilidad subsidiaria, 18-06-2020, han transcurrido más de cuatro años, y por tanto, se ha producido la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a ejercitar la acción de cobro acción contra los supuestos responsables subsidiarios, cabe manifestar lo siguiente:

Los artículos 41.5 y 176 LGT recogen el derecho de los responsables subsidiarios a que no se les reclame la deuda hasta haber agotado la acción de cobro contra deudor principal y responsables solidarios.

El hecho de que la sociedad Q, SL hubiese sido declarada fallido en fecha 3-11-15 por otras deudas tributarias, no obsta que por parte de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria se siguieran actuaciones de comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos trimestrales ejercicio 2013, instruyendo un expediente sancionador por la comisión de infracción tributaria leve, tipificada en el artículo 193 LGT. La entidad se comprueba que obtuvo una devolución por un importe superior al que corresponde, deduce cuotas sin tener actividad, ni en ese ejercicio ni con previsión de realizarla en los siguientes, cuotas en las que, además, no se acredita la relación con la actividad ni el destino de los bienes y servicios. Esos hechos dan lugar a la liquidación y a la Sanción que se detallan en el presente acuerdo.

Esas liquidaciones fueron notificadas al deudor principal, en la siguiente secuencia temporal:

En fecha 23-12-16 se notifica la Liquidación Provisional IVA 2013 1T-2T-3T-4T (A33XXXXX82). Finalizado el plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación de la liquidación, se notifica la providencia de apremio el 09-03-2017

En fecha 29-03-17 se notifica la sanción, "Obtención indebida de devoluciones Art 193 Mod 303 IVA "A33XXXXX96). Finalizado el plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación de la liquidación, se notifica la providencia de apremio el 17-08-2017

Como señalan numerosas sentencias del Tribunal Supremo (STS de 17 de octubre de 2007, STS de 17 de marzo de 2008, STS de 25 de abril de 2008, etc), la prescripción respecto del responsable subsidiario comienza cuando se puede 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.

Por lo que respecta a la prescripción de las deudas que son objeto de derivación, debe señalarse que la prescripción en materia tributaria viene regulada en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria.

El art. 66 de la LGT establece los plazos de prescripción, preceptuando que:

(.....).

En el artículo 67 de la LGT se recoge el cómputo de los plazos de prescripción, en los siguientes términos:

"1. (.....).

2. (.....).

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".

Por su parte, el art. 68 de la LGT regula la interrupción de los plazos de prescripción, de tal forma que, producida alguna de las circunstancias que veremos a continuación, se interrumpe el plazo de prescripción legalmente establecido, **con la consecuencia de que vuelva a iniciarse, desde ese momento, el cómputo del plazo de cuatro años**. Así, el art. 68 preceptúa lo siguiente:

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

(.....)

2.

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

(.....).

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

(.....).

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

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

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".

Por lo que se refiere al derecho de la Administración a exigir a Dña. X, como responsable subsidiaria, el pago de las deudas y sanciones liquidadas y referenciadas en el presente acuerdo, debe estar a lo dispuesto en el apartado 2º del artículo 67 de la LGT. En el mismo se establece el plazo de prescripción comenzará a contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios; de otra parte, según se recoge en el artículo 68.8 de la LGT, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

En este sentido, debe tenerse claro que la acción de cobro es única, dirigiéndose inicialmente contra el deudor, y extendiéndose posteriormente, en su caso, a los responsables, por lo que todas las acciones recaudatorias, como lo son las notificaciones de las providencias de apremio de las dos liquidaciones objeto del presente acuerdo de derivación, que fueron realizadas al deudor principal Q, SL en las siguientes fechas, 09-03-2017, para el caso de la liquidación IVA 2013, y el 17-08-2017 para el caso de la sanción asociada a dicha liquidación, han interrumpido el cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro también en lo que respecta a la exigencia de responsabilidad subsidiaria a Dña. X.

En el presente caso, es cierto como afirma la contribuyente que la entidad Q, SL fue declarada fallida el 03-11-2015, pero posteriormente se realizaron nuevas liquidaciones, que son objeto del presente acuerdo de derivación, por el concepto IVA 2013 así como una sanción asociada a la misma, cuyo cobro no se pudo llevar a cabo, lo que determinó que conforme a lo dispuesto en el art 62.4 RD 939/2005 de 29 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, se acordase la baja por referencia a la declaración de fallido de 03-11-2015.

Artículo 62. Efectos de la baja provisional por insolvencia.

"(...;)

4. Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago".

De este modo se ha cumplido con el requisito de la declaración de fallido del deudor principal para poder acordar el inicio de procedimiento de derivación al responsable subsidiario, pero no ha de ser la fecha de esa declaración de fallido, 03-11-2015, la que determine el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de

cobro, sino que han de tomarse las fechas de notificación de las providencias de apremio, 09-03-2017 y 17-08-2017, como "dies a quo" para dicho cómputo, pues son las últimas actuaciones recaudatorias practicadas con el deudor principal, tal y como dispone el art 67.2 LGT.

Por tanto, a la vista de los datos indicados en los párrafos precedentes, **no habría prescrito el derecho de la administración para declarar responsable y exigir la obligación de pago de las deudas a Dña. X, cuando el 18/06/2020 le fue notificado el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria>>.**

4.- El 10 de septiembre de 2020 interpuso Doña X recurso de reposición contra el acuerdo de declaración de responsabilidad reiterando las alegaciones formuladas frente a la propuesta de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad. El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 29 de septiembre de 2020 contestándose a las alegaciones de la recurrente en los mismos términos reflejados en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Segundo.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuso Doña X la reclamación nº 33/01285/2020 y acumulada ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en adelante) el 2 de octubre de 2020, reiterando las alegaciones formuladas con ocasión del recurso de reposición.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 3 de junio de 2022 en los términos siguientes:

<<CUARTO.- (.....).

Invoca la reclamante en primer lugar la prescripción del derecho de la Administración a declarar la responsabilidad. Alega que han transcurrido más de 4 años desde la declaración de fallido de la entidad (de fecha 3 de noviembre de 2015), por lo que ha prescrito el derecho de la Administración Tributaria a ejercitar la acción de cobro

El artículo 67 de la LGT regula el cómputo de los plazos de prescripción disponiendo en su apartado segundo:

"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 periodo voluntario del deudor principal. No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar. 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 interrupción de los plazos de prescripción se regula en el artículo 68 de la LGT cuyo apartado octavo dispone:

"8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. (...)".

Finalmente el artículo 162.1 de la propia LGT, señala que:

"Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley".

En el caso que nos ocupa, nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, por tanto el plazo de prescripción debe computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal.

Del examen del expediente resulta que la última actuación tendente al cobro de la deuda tributaria, es la providencia de apremio (.....), la cual se entiende que ha sido notificada al deudor principal, Q, S.L., en fecha 17 de agosto de 2017, por el transcurso del plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que el mismo hubiera accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, por lo que dicha

notificación se considera rechazada, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

Previamente a dicha diligencia, en fecha 3 de noviembre de 2015 se había procedido a declarar como fallido al deudor principal, sin que conste en el expediente la rehabilitación del mismo.

Debemos tener en cuenta, a la hora de evaluar la posible prescripción de la acción de cobro, la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, con ocasión de la interposición del recurso de casación (Rec. 8207/2019), dictada en fecha 7 de febrero de 2022, en la cual se señala:

"(...) En ese supuesto, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la *actio nata*, la declaración de fallido del deudor principal comporta el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

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

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

Por tanto, en virtud de lo establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada, debemos estimar las pretensiones de la parte actora, puesto que habiendo sido declarado fallido el deudor principal en fecha 3 de noviembre de 2015, y no habiendo sido el mismo rehabilitado, los posteriores actos dictados por los órganos de recaudación dirigidos de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria "carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario". En base a dicha doctrina, se debe anular el acuerdo de declaración de responsabilidad, al haber prescrito el derecho para exigir el pago al interesado en esta reclamación, en su condición de deudor subsidiario, sin que quepa el análisis del resto de alegaciones de la parte actora>>.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando cuanto sigue:

1.- El TEAR fundamenta su resolución en la reciente sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, dictada el 7 de febrero de 2022 en el Recurso de Casación número 8207/2019. Sin embargo, este Departamento de Recaudación considera que no la ha aplicado de forma adecuada, como se argumenta a continuación.

2.- Este Departamento entiende que la interpretación correcta de la citada sentencia supone que, en virtud de la doctrina de la *actio nata*, la declaración de fallido del deudor principal comportará el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, **únicamente cuando los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad ya hubieran acaecido cuando tuvo lugar dicha declaración de fallido.**

El análisis que hace este Departamento sobre la citada sentencia es el siguiente:

2.1. Responsabilidad tributaria y prescripción: *actio nata* y dos periodos

En primer lugar, la sentencia, en su fundamento de derecho quinto, recoge la doctrina de la *actio nata* y los dos periodos que disciplina la prescripción de la acción de cobro, que es la se emplea para dirigirse al responsable, y así puede leerse que (la negrita es añadida):

<<A los efectos de la distinción entre el plazo de prescripción del artículo 66 b) LGT (derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas) y el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago frente al responsable tributario subsidiario (artículo 67.2 LGT) resulta esclarecedora la sentencia del Tribunal Supremo (sec. 2ª), de 18 de octubre de 2010, rec. 2351/2005, ECLI:ES:TS:2010:5425.

El dilema a solventar consiste, pues, en determinar si, en el momento en que se derivó la responsabilidad, la deuda todavía resultaba exigible al estar interrumpida la prescripción con relación al deudor principal por las distintas actuaciones realizadas tendentes al cobro de la misma.

Al respecto se ha de recordar que, conforme a nuestra jurisprudencia (por todas, sentencias de 17 de octubre de 2007 (casación 4803/02, FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03, FJ 6º), 25 de abril de 2008 (casación 6815/02, FJ 4º) y 25 de abril de 2008 (casación 8361/02, FJ 4º), **la prescripción respecto del**

responsable subsidiario comienza cuando se puede ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de actio nata, y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación, que fija la obligación del sujeto pasivo.

En efecto, según hemos indicado en la sentencia de 7 de julio de 2010 (casación 3520/05, FJ 4º):

"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 y como establecen los artículos 64.b) y 65 de la Ley General Tributaria de 1963, pero ha de entenderse referida al obligado principal. Si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos de interrupción a los que se refiere el artículo 66 de la citada Ley, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción sigue corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios.

Existen, pues, dos periodos 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, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable subsidiario, teniendo incidencia dentro de cada uno de dichos periodos las actuaciones con capacidad para interrumpir el correspondiente plazo de prescripción con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria (EDL 2003/149899) de 1963.

La Ley General Tributaria que se encuentra en vigor en la actualidad [...] aclara toda duda sobre el particular, ya que en el **artículo 67.2**, último párrafo, se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios indicando que empieza a contarse **desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios**. Este precepto, por lo demás, no se opone al régimen imperante bajo la vigencia de la Ley de 1963, en el que, con arreglo al artículo 164 del Reglamento General de Recaudación, la declaración de fallido de los deudores principales y, en su caso, solidarios constituía el dies a quo para iniciar las actuaciones respecto de los subsidiarios".

Por lo tanto, y, en primer lugar, la prescripción respecto del responsable subsidiario comienza cuando la acción puede ejercitarse contra él. (...).

En definitiva, en supuestos como el que nos ocupa, rige el principio de la actio nata, explicitado en la sentencia que se acaba de transcribir, así como, entre otras, en la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 5411/2008, ECLI:ES:TS:2012:3165, en la que afirmábamos que, **"el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la actio nata y no desde la fecha en la que se hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo"**.

Por otro lado, cabe constatar que el art 68 LGT nada dice sobre la interrupción del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios pues, su interrupción, conforme a lo que se acaba de expresar, viene condicionada por la propia intervención de la prescripción para exigir el cobro de la deuda frente al deudor principal>>.

2.2. Prescripción. Carencia de efectos interruptivos de la prescripción de la acción de cobro de las actuaciones ejecutivas realizadas con el obligado principal con posterioridad a su declaración de fallido, sin haber sido previamente rehabilitado, por ser inútiles y contrarias al principio de buena administración.

El supuesto de la sentencia del Tribunal Supremo analizada es el siguiente:

Una Administración autonómica tenía pendientes de cobro unas deudas no tributarias y la Agencia Tributaria, actuando en gestión recaudatoria de las mismas dio el fallido, apremió y terminó por proponer el incobrable. La Administración autonómica, valiéndose del fallido dado, declaró la responsabilidad subsidiaria, teniendo los apremios emitidos por la Agencia Tributaria como válidos al objeto de interrumpir la prescripción de la acción de cobro.

El Tribunal Supremo aprecia prescripción, pues niega virtualidad interruptiva de la acción de cobro a la providencia de apremio posterior al fallido por estéril, advirtiendo que para gozar de eficacia interruptiva debería haberse procedido antes a la revisión del fallido y la rehabilitación de los créditos.

Pero conviene descender al análisis de los hitos temporales, distinguiendo las dos reclamaciones de deudas notificadas a la deudora principal por la Administración autonómica, posteriormente gestionadas en periodo ejecutivo por la Agencia Tributaria (que emitió las providencias de apremio) y que, finalmente, fueron objeto de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria.

Las deudas incobrables que fueron objeto de un procedimiento de recaudación ejecutiva en el que se dictaron las providencias de apremio fueron dos.

El vencimiento del plazo para el pago en periodo voluntario de cada una de las deudas no era el mismo y **la secuencia temporal de hechos a tener presente**, distinguiendo entre Deuda 1 y Deuda 2 en función de dicho plazo, **es la siguiente:**

- El 15 de diciembre de 2011, se produjo el vencimiento del plazo para el pago en período voluntario de la Deuda 1.
- El 6 de noviembre 2012, la Agencia Tributaria declaró fallido al deudor principal.
- El 22 de julio de 2013, se produjo el vencimiento del plazo para el pago en período voluntario de la Deuda 2.
- El 5 de diciembre de 2013, la Agencia Tributaria notificó al deudor principal la providencia de apremio de la Deuda 1.
- El 16 de marzo de 2015, la Agencia Tributaria emitió propuesta de declaración de baja por referencia y propuesta de declaración de crédito incobrable a la vista de la declaración de fallido deudor principal de fecha 6 de noviembre de 2012, por insolvencia total, considerando conveniente iniciar procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, propuesta en la que se expresaba que, en el expediente administrativo seguido en ese órgano de recaudación frente al obligado al pago, constaba esa declaración de fallido por insolvencia total.
- El 7 de diciembre de 2016 se notificó a la responsable el inicio del expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria.
- El 2 de mayo de 2017 se adoptó el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

Respecto a la Deuda 2, cuyo **vencimiento en voluntaria** tuvo lugar el 22 de julio de 2013, **con posterioridad a la declaración de fallido**, la sentencia del Tribunal Supremo, en el Fundamento de Derecho QUINTO establece lo siguiente (la negrita es añadida):

<<(…;)

Al respecto conviene traer a colación de nuevo nuestra ya referida sentencia de 18 de octubre de 2010, rec. 2351/2005, en la que se puso de manifiesto que la Administración puede actuar frente al responsable subsidiario siempre que, al quedar expedito el camino para ello, no esté prescrita la acción para hacerlo contra el deudor principal, pues en tal caso, no habrá nada que exigir al primero.

Por tanto, a los efectos que nos ocupan, debemos tener en cuenta que, el incumplimiento de la obligación de hacer efectiva la deuda produjo sus efectos el 22 de junio de 2013, es decir, cuando venció el plazo para su pago en periodo voluntario.

*Evidentemente, **esta fecha es posterior en el tiempo a la declaración de fallido de (…;)**, realizada por la AEAT el 6 de noviembre de 2012, circunstancia que evidencia que, con independencia del dictado de la providencia de apremio con clave (…;), **resulta improcedente siquiera plantearse que el día a quo del plazo de prescripción para la derivación de la responsabilidad tributaria se hubiera iniciado con anterioridad al momento en que se notificó al deudor principal el incumplimiento mismo de la deuda cuyo período de pago voluntario venció el 22 de julio de 2013. En otras palabras, el plazo de prescripción para la derivación y declaración de la responsabilidad tributaria no puede iniciarse en un momento en el que ni siquiera habían acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad.***

*De esta manera, tomando como referencia el 22 de julio de 2013, desde entonces hasta el momento en el que se produjo la notificación del inicio del expediente de derivación de responsabilidad a (…;) (7 de diciembre de 2016) no habían transcurrido cuatro años. **En consecuencia, no cabe admitir prescripción alguna con relación a la derivación de responsabilidad por lo que se refiere a esa deuda**>>.*

Respecto a la otra deuda derivada, Deuda 1, cuyo **vencimiento en voluntaria** tuvo lugar el 15 de diciembre de 2011, **con anterioridad a la declaración de fallido**, el Tribunal Supremo continúa en el fundamento de derecho quinto con la siguiente consideración (la negrita es añadida):

*<<A la vista de esta secuencia temporal **cabe apreciar, de entrada, y a diferencia de lo que ocurría con la otra deuda analizada que, en este caso, el presupuesto jurídico y fáctico (el vencimiento del plazo para el pago en período voluntario en 15 de diciembre de 2011) de la derivación y declaración de responsabilidad tributaria ya existía en el momento de la declaración de fallido (6 de noviembre 2012).***

Sin embargo, cuando se produjo el vencimiento del plazo para el pago en período voluntario, la Junta de Castilla y León no podía aún fundamentarse en la declaración de fallido de (…;), toda vez que dicha declaración no se produjo sino hasta el 6 de noviembre de 2012.

Constatado lo anterior, entra en escena la tercera de las preguntas del auto de admisión que, en este punto, nos interroga sobre si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios puede entenderse interrumpido por la emisión de una providencia de apremio notificada al deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido.

*Al respecto, consideramos que, conforme a la jurisprudencia anteriormente expuesta, **acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, el artículo 67.2 LGT debe enfocarse con el prisma de la actio nata y considerar la declaración de fallido del deudor principal como el día a quo***

del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

Por tanto, desde ese instante, cualquier actuación recaudatoria dirigida frente al deudor principal resultaba innecesaria. En particular, resultaba superflua la providencia de apremio, emitida, además, por la AEAT, es decir, por la misma Administración que realizó la declaración de fallido contra el deudor principal y que, por tanto, no pudo tener el efecto de interrumpir la prescripción contra el deudor principal ni, por extensión, a efectos de derivar la responsabilidad subsidiaria frente a la entidad recurrente.

Ciertamente, todas las normas, trámites y requisitos para hacer efectivo los pagos de la deuda a través de la derivación de una responsabilidad tributaria están concebidas para ser aplicadas en un escenario en el que actúa una única Administración.

Sin embargo, los principios arriba expresados y la funcionalidad de la propia declaración de fallido (que, recordémoslo, se predica del deudor y no de las deudas), hacen posible trasladar la lógica en la que se apoya dicha argumentación a supuestos en el que, como el enjuiciado, fueron dos las Administraciones públicas que intervinieron, máxime cuando las providencias de apremio fueron dictadas por la AEAT, en definitiva, por la misma Administración que realizó la declaración de fallido.

Teniendo en consideración que dentro del expediente se da oportuna cuenta de la declaración de fallido del año 2012 (consta en las propuestas de incobrabilidad del crédito y hasta en el propio acto de derivación de responsabilidad tributaria), **conforme a los principios de eficacia, coordinación, cooperación y buena administración -predicables de una Administración Pública moderna-, resulta injustificado emitir unas providencias de apremio contra el deudor principal cuando ya existía constancia documental de su insolvencia total, tras su declaración de fallido, con la consecuencia de que tales providencias de apremio carecen de virtualidad a efectos de interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario>>.**

2.3. Contenido interpretativo de la sentencia del Tribunal Supremo en relación a la prescripción en el responsable.

Refiere la Sala del Tribunal Supremo en el fundamento de derecho sexto que:

<<"(...;)

La condición de fallido del deudor principal, declarada por una determinada Administración Pública, habilita a otra Administración Pública distinta para derivar la responsabilidad tributaria contra los responsables subsidiarios sin necesidad de proceder a una nueva declaración de fallido contra el mismo obligado tributario.

En ese supuesto, **acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.**

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

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

Procede, por tanto, **estimar en parte** el recurso de casación, por lo que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada, porque considera interrumpida la prescripción contra el obligado principal -y, por extensión, contra la entidad recurrente, declarada responsable subsidiaria- por una actuación recaudatoria posterior (providencia de apremio notificada el 5 de diciembre 2013), practicada frente al deudor principal, pese a su previa declaración de fallido.

En consecuencia, dado que no cabe reconocer efecto interruptor a la notificación de esa providencia de apremio, al haber transcurrido más de cuatro años desde el 6 de noviembre 2012 (declaración del fallido de ...;) hasta el 7 de diciembre de 2016 (notificación a ..., del inicio del expediente de derivación de responsabilidad), procede **estimar en parte** el recurso contencioso y proclamar la prescripción de la derivación de responsabilidad subsidiaria por lo que se refiere a la deuda de importe principal de (...)>>.

2.4. Conclusión del análisis.

Tras el análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso Sección 2ª, Recurso de Casación número 8207/2019, se concluye que en el supuesto recogido en la misma, únicamente respecto a una de las deudas, la Deuda 1 -en la que, cuando se produce el vencimiento del plazo para

el pago en periodo voluntario, todavía no se ha producido la declaración de fallido del deudor principal, de acuerdo con el principio de la *actio nata*, debe considerarse la declaración de fallido de la deudora principal como el *dies a quo* del plazo de prescripción de las acciones frente al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando se puede exigir al mismo el pago de las deudas tributarias. De este modo, eliminados los apremios a efectos interruptivos, al haber transcurrido más de cuatro años entre la declaración de fallido y el inicio de la derivación, se llega a la prescripción de la acción de cobro, que es la empleada para proceder frente al responsable.

Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto a la Deuda 2, en la que el vencimiento en voluntaria es posterior en el tiempo a la declaración de fallido, circunstancia que evidencia que resulta improcedente siquiera plantearse que el plazo de prescripción para la declaración de la responsabilidad tributaria pueda iniciarse en un momento en el que ni siquiera habían acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad.

Además, como se deduce de la Sentencia del Tribunal Supremo, lo primero a distinguir es si la situación del deudor fallido es de insolvencia total o parcial. Si bien la notificación de una providencia de apremio a un deudor fallido sí puede considerarse como innecesario en el caso de que exista una insolvencia total (supuesto al que se refiere la referida Sentencia del Tribunal Supremo), la emisión y notificación de actos ejecutivos efectivos frente a deudores fallidos por insolvencia parcial, no es una actuación inútil ni estéril, sino que, al contrario, el importe obtenido se ha destinado a reducir la deuda pendiente del deudor principal y, mucho menos puede entenderse que dichas actuaciones positivas son contrarias al principio de buena administración.

3.- El alcance de la responsabilidad declarada a Dña. X está constituido por una deuda y una sanción que fueron liquidadas el 12 de diciembre de 2016 y el 16 de marzo de 2017 respectivamente, por lo que no solo el fin de ambos periodos voluntarios de pago, sino también su inicio, son posteriores a la declaración de fallido de la sociedad deudora principal, que se produjo el 3 de noviembre de 2015. Por lo tanto, ni la deuda ni la sanción han prescrito, porque desde el fin de su respectivo periodo voluntario de pago y hasta la notificación de las providencias de apremio los días 9 de marzo y 17 de agosto de 2017, y a partir de estas fechas y hasta el 18 de junio de 2020 en que se notificó el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 66.b) de la LGT, todo ello de conformidad con el criterio establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022, recurso 8207/2019, reiterado en posterior sentencia de 8 de junio de 2022, recurso 3586/2020.

4.- El ejemplo que ofrece la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 3586/2020, y algunas reflexiones.

Como se ha indicado en el fundamento de derecho anterior, el Tribunal Supremo ha dictado una sentencia posterior a la citada por el TEAR de 7 de febrero de 2022, recurso 8207/2018. Este nuevo pronunciamiento es la **sentencia de 8 de junio de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 3586/2020.**

En este caso, el fallido del obligado principal lo fue de 6 de octubre de 2009, y la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de responsabilidad subsidiaria lo fue de 4 de septiembre de 2014, afirmando la Sala que actuaciones ejecutivas posteriores al fallido realizadas con el obligado principal, concretamente "*la notificación de la diligencia de embargo al deudor principal en 30 de septiembre de 2010 carecía de virtualidad alguna para interrumpir el plazo de prescripción para exigir la deuda al declarado responsable subsidiario*", siguiendo la doctrina marcada en su día por la sentencia de 7 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 8207/2019.

En relación con la última sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2022, recurso de casación 3586/2020, que es prácticamente una reproducción de la anterior, conviene hacer un comentario importante en relación con un error que contiene la misma, ya que, como se ha visto, se hace referencia a una diligencia de embargo, pero en la realidad no existía tal diligencia en el caso que se enjuiciaba.

Dicha notificación a la que se hace mención era la de un acto distinto, concretamente una providencia de apremio, y lo que sucedió es que el Tribunal Supremo se vio inducido al error por la sentencia de instancia, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 7 de febrero de 2020, recurso 904/2017, que se refería a una "providencia de embargo".

Se solicitó al respecto rectificación del error material al Tribunal Supremo que, en Auto de 22 de septiembre de 2022, en relación con el mismo recurso 3586/2020, reconociendo que el error había sido provocado por lo señalado en la sentencia de instancia, no accedió a la rectificación precisamente por deberse el mismo a una transcripción literal de lo señalado por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la sentencia de instancia.

Por tanto, al igual que sucedía en el caso analizado en la sentencia de 7 de febrero de 2022, en el de la sentencia de 8 de junio del mismo año, lo que hace el Tribunal Supremo es negar el efecto interruptivo de una providencia de apremio emitida al deudor que ya ha sido declarado fallido en el momento en el que ya habían acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, habiendo finalizado ya en esa fecha el plazo ingreso en voluntaria de la deuda en cuestión.

No obstante, en ningún caso se puede negar efecto interruptivo a la notificación de las diligencias de embargo efectivas, en las que se ha producido la traba de algún bien o derecho del deudor, aun siendo posteriores a la declaración de fallido (que, al contrario que en los casos analizados por el Tribunal Supremo, será fallido por insolvencia parcial, al contar con bienes y derechos embargables, pero por importe insuficiente para la satisfacción íntegra de la deuda) pues se trata, evidentemente, de actuaciones de la Administración tributaria, realizadas con conocimiento formal del obligado tributario, y dirigidas de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria, que de ningún modo pueden ser consideradas una "actuación argucia".

Ya son pues dos fallos con la misma idea: no puede pretenderse eficacia interruptiva de la prescripción de la acción de cobro a actuaciones estériles de necesidad, en lo que al cobro se refiere, como es una providencia de apremio posterior al fallido del apremiado.

El principio de buena administración, tal y como lo definió la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 4442/2018, acarrea que a la Administración le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas 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 y reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Desde esta perspectiva es razonable que actuaciones necesariamente estériles para el cobro no puedan tener eficacia interruptiva de la prescripción de la acción de cobro. Esto no es propiamente una novedad, pues ya se encuentra en la doctrina de las "diligencias argucia" (pueden consultarse entre otras, todas referidas a casos de recaudación la SAN de 7 de abril de 2014, Sala de lo Contencioso, sección 7ª recurso 322/2013, la SAN de 16 de octubre de 2020, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 965/2018, o la SAN de 20 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 221/2018).

En concreto, la **resolución TEAC de 16 de junio de 2021, recurso 5213-2019**, ofrece el concepto de las "diligencias argucia", y los requisitos de una actuación para tener virtualidad interruptiva de la prescripción de la acción de cobro.

Esto permite centrar el debate, y es que, como conclusión de lo expuesto en fundamentos previos, es razonable que actuaciones necesariamente estériles para el cobro no puedan tener eficacia interruptiva de la prescripción de la acción de cobro.

Lo que desde luego este Centro Directivo no puede compartir bajo ningún concepto, por ser necesariamente absurdo, es que la notificación de una diligencia de embargo en la que se ha producido de forma efectiva la traba de bienes y derechos del interesado es una actuación estéril para el cobro.

Y lo mismo sucede con la fijación de la fecha de fin de pago en voluntaria sea algo ocioso e innecesario para el cobro, cuando es todo lo contrario, es piedra angular del cobro.

Es tan capital la importancia de la fijación de una fecha límite de pago en voluntaria que sucede que el pago pretemporáneo carecerá de efecto libertario, como puede verse en la **resolución TEAC de 22 de enero de 2021, recurso 5814-2017**. De acuerdo con esta resolución, el pago pretemporáneo no tendrá efecto liberatorio, pues el artículo 62.1 LGT fija una obligación de pago para un momento determinado y veda la posibilidad de cumplir en un momento distinto, tanto anterior como posterior, lo cual es coherente con la necesidad de eficacia del sistema tributario (artículo 103.1 CE), y con la regulación civil (artículos 1.125 y 1.127 CC) aplicables supletoriamente ex artículo 7.2 LGT. Así reflexiona el TEAC que *"en definitiva, el momento del pago es un límite en cuanto a las facultades de los sujetos intervinientes en la relación jurídica: el acreedor no puede ejercer su derecho de crédito antes del plazo señalado, ni tampoco tiene derecho a exigir su cumplimiento, por lo que si el acreedor intentara el cobro, el deudor puede oponer la excepción de falta de vencimiento: es decir, el vencimiento es un presupuesto que opera como condición indispensable para exigir el crédito. De la misma manera, el deudor tampoco podrá liberarse antes de la llegada del vencimiento, ni tampoco puede obligar al acreedor a aceptar el pago, pudiendo éste rechazar la oferta de pago del deudor, sin que el deudor pueda realizar el pago a través de la consignación. En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.127 del CC, antes del vencimiento, ni el acreedor puede exigir el pago, ni el deudor puede liberarse por su mera voluntad, ya que en tal caso, frente al intento del deudor de realizar el pago, el acreedor podría rechazar el pago anticipado"*.

En suma, la pretensión del TEAR de que la fijación de la fecha límite de ingreso en voluntaria pueda ser tomada por innecesaria, incluso equiparable a una diligencia argucia, no es conforme a derecho.

Termina la Directora recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada con fijación del criterio siguiente:

"El criterio del Tribunal Supremo consistente en que los actos estériles para el cobro posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total de un deudor -salvo previa revisión de esa declaración y rehabilitación de los créditos tributarios-, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro de dichos créditos, no es de aplicación en aquellos casos en los que el periodo voluntario de pago de las deudas finalice con posterioridad a esa declaración de fallido".

Cuarto.

El obligado tributario que tuvo la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada tiene que ver con el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios y con la capacidad de los actos de recaudación realizados con el deudor principal para interrumpir dicho plazo.

El supuesto de hecho examinado en el presente recurso era, en síntesis, el siguiente:

1.- El 18 de junio de 2020 se notificó a Doña X el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT en relación a las siguientes deudas de la entidad Q, SL:

- (i) Liquidación por IVA (período 2013) notificada el 23 de diciembre de 2016.
- (ii) Sanción por IVA (período 2013) notificada el 29 de marzo de 2017.

2.- La sociedad Q, SL fue declarada fallida el 3 de noviembre de 2015.

3.- La liquidación por IVA (período 2013) notificada el 23 de diciembre de 2016 resultó impagada a su vencimiento, notificándose la providencia de apremio el 9 de marzo de 2017.

4.- La sanción por IVA (período 2013) notificada el 29 de marzo de 2017 resultó impagada a su vencimiento, notificándose la providencia de apremio el 17 de agosto de 2017.

5.- El 28 de agosto de 2020 se dictó el acuerdo de declaración de responsabilidad en el que se hace constar que desde la fecha de declaración de fallido no se ha producido ninguna circunstancia en la sociedad Q, SL que permita rehabilitarla de tal condición.

El TEAR consideró prescrito el derecho para exigir el pago al responsable subsidiario en virtud de la doctrina fijada por la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019). En interpretación de dicha sentencia considera el TEAR que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario hay que situarlo en la fecha de declaración de fallido, esto es, en el día 3 de noviembre de 2015 y que las providencias de apremio notificadas en marzo y agosto de 2017 al deudor principal no interrumpen dicho plazo de prescripción por resultar innecesarias, de lo que concluye que cuando se notifica el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, el 18 de junio de 2020, había transcurrido ya el plazo de prescripción de 4 años para exigir la obligación de pago al responsable.

La Directora recurrente considera que el TEAR no ha aplicado adecuadamente la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019) al caso examinado. A su juicio, la interpretación correcta de la citada sentencia supone que, en virtud de la doctrina de la *actio nata*, la declaración de fallido del deudor principal constituye el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario únicamente cuando los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad ya hubieran acaecido cuando tuvo lugar dicha declaración de fallido, de forma que, en caso contrario, habrá que tomar como *dies a quo* la fecha de acaecimiento de tales presupuestos. Este último es el supuesto que, en su opinión, concurre en el presente recurso, circunstancia que determinaría, además, a su entender, que no resulte de aplicación el criterio señalado por la sentencia del Tribunal Supremo, reiteradamente citada, en virtud del cual los actos recaudatorios con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido son estériles y no interrumpen la prescripción de la acción de cobro de las deudas.

Aunque no lo afirme de manera expresa, la postura de la Directora recurrente conduciría, pues, a las conclusiones siguientes:

- El acaecimiento de los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad tuvo lugar cuando finalizó el período voluntario de pago de las deudas notificadas al deudor principal sin producirse éste.

Teniendo presente que las citadas deudas fueron notificadas al deudor principal los días 23 de diciembre de 2016 y 29 de marzo de 2017, el fin del período voluntario de pago se produjo los días 6 de febrero de 2017 y 5 de mayo de 2017, respectivamente, al amparo de lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT.

- Teniendo presente que desde las fechas indicadas, 6 de febrero y 5 de mayo de 2017, hasta la notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad el 28 de agosto de 2020 no se ha sobrepasado el plazo de 4 años, no habría prescrito el derecho a exigir el pago al responsable subsidiario.

- A mayor abundamiento, a juicio de la Directora recurrente, las providencias de apremio notificadas al deudor principal los días 9 de marzo y 17 de agosto de 2017 habrían interrumpido el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

Así las cosas, la cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario en aquellos casos en los que los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad (vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva) acaecen con posterioridad a la declaración de fallido. Y, en particular, determinar si en tales casos las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido interrumpen el plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago al responsable.

Tercero.

En cuanto a la responsabilidad tributaria el artículo 41 de la LGT establece:

"Artículo 41. Responsabilidad tributaria

1. **La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.** A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

(.....).

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

(.....).

"5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, **la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión**, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

(.....)."

El artículo 43.1 de la misma ley señala, en lo que aquí interesa:

"Artículo 43. Responsables subsidiarios

1. **Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:**

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

(.....).

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta Ley".

Los artículos 174 a 176 de la LGT se ocupan del procedimiento frente a los responsables.
El artículo 174 de la LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponía:

"Artículo 174. Declaración de responsabilidad

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.

2. (.....).

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.
(.....)".

El artículo 176 de la LGT señala:

"Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario".

Por lo que respecta a los plazos de prescripción y a su interrupción, disponen los artículos 66, 67 y 68 de la LGT:

"Artículo 66. Plazos de prescripción

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

"Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

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 improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

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".

"Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción

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

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

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

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

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

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.
- c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5. (.....).

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. 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.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.

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

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

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.

9. (.....)".

Por su parte, el Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece en sus artículos 61 y siguientes:

"Artículo 61. Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable

1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan sólo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, éstos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable".

"Artículo 62. Efectos de la baja provisional por insolvencia

1. La declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

2. Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

3. La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en éste en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

4. Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago".

"Artículo 63. Revisión de fallidos y rehabilitación de créditos incobrables

1. El órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos.

2. En caso de producirse tal circunstancia y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia".

Y en su artículo 124 el RGR dispone:

"Artículo 124. Declaración de responsabilidad

1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

(.....)

5. En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del artículo 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquéllos, a los efectos previstos en su artículo 41".

El artículo 76.1 de la LGT, al que remite el transcrito apartado 5 del artículo 124 del RGR, señala:

"Artículo 76. Baja provisional por insolvencia

1. ¿Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta Ley".

Cuarto.

Expuesta la normativa de aplicación al caso examinado pasamos a dar respuesta a la cuestión controvertida, fijándonos para ello en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022 (rec. casación 8207/2019) interpretada por el TEAR en su resolución. Dicha sentencia dio respuesta a las siguientes cuestiones de interés casacional:

<<a) Determinar, si una determinada Administración (en el caso, la autonómica), puede derivar la responsabilidad subsidiaria cuando la declaración de fallido del deudor principal, ha sido efectuada por otra Administración (en el caso, la estatal)

b) En caso de respuesta afirmativa al anterior planteamiento, determinar en qué momento se inicia el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios, si desde la declaración de fallido del deudor principal (efectuado por una determinada Administración) o desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal (efectuado por una Administración distinta)

c) En caso de respuesta afirmativa al primer planteamiento, precisar, en interpretación del artículo 67.2, párrafo tercero, LGT, si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se interrumpe por la emisión de la providencia de apremio notificada al deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido>>.

La doctrina fijada, contenida en el fundamento jurídico sexto, fue la siguiente:

<<La condición de fallido del deudor principal, declarada por una determinada Administración Pública, habilita a otra Administración Pública distinta para derivar la responsabilidad tributaria contra los responsables subsidiarios sin necesidad de proceder a una nueva declaración de fallido contra el mismo obligado tributario. En ese supuesto, **acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.**

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

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

Así pues, cabe destacar en primer lugar, en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada, que, para el Tribunal Supremo y en virtud de la doctrina de la *actio nata*, la declaración de fallido del deudor principal comporta el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.

Pero precisa el Alto Tribunal que eso es así siempre y cuando al tiempo de la declaración de fallido del deudor principal ya hubiesen acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad (y hay que entender también que siempre que no existan actuaciones recaudatorias frente al deudor principal previas a la declaración de fallido en relación con las deudas liquidadas antes de dicha declaración, como ocurre en el caso concreto examinado en la sentencia pues, de existir, el *dies a quo* estaría constituido por la fecha de notificación de la última de ellas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 67,2 de la LGT).

Quiere ello decir que cuando tales presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad tengan lugar después de la declaración de fallido no cabe situar el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario en el momento de dicha declaración

Es importante resaltar que en el supuesto contemplado en la sentencia del Tribunal Supremo son dos las deudas derivadas al responsable subsidiario. Una de ellas (por importe de 92.448,18 euros) le fue notificada al deudor principal en 2011, con vencimiento del periodo voluntario de pago el 15 de diciembre de 2011, y la otra (por importe de 49.769,52 euros) en 2013, con vencimiento del período voluntario de pago el 22 de julio de 2013. El deudor principal no pagó al vencimiento del período voluntario de pago ninguna de las deudas. En 2013 y 2014 la AEAT emitió sendas providencias de apremio. El deudor principal fue declarado fallido el 6 de noviembre de 2012 por insolvencia total. El 7 de diciembre de 2016 se notificó el inicio del expediente de derivación de responsabilidad, formalizándose finalmente el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria el 2 de mayo de 2017.

Pues bien, la sentencia distingue ambas deudas a la hora de fijar el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago al responsable subsidiario.

A) La deuda con vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal el 15 de diciembre de 2011.

Se trata de una deuda en la que el presupuesto fáctico y jurídico (vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal) determinante de la responsabilidad se produjo con anterioridad a la declaración de fallido. Respecto de ella, fija el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable en la fecha de la declaración de fallido.

B) La deuda con vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal el 22 de julio de 2013.

Se trata de una deuda en la que el presupuesto fáctico y jurídico (vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal) determinante de la responsabilidad no se había producido todavía al tiempo de la declaración de fallido. Respecto de ella concluye la sentencia que el *dies a quo* no pudo iniciarse con la declaración de fallido sino que hay que situarlo en la fecha de vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda para el deudor principal.

Partiendo de esta distinción entre ambas deudas y del consiguiente *dies a quo* a tener en cuenta respecto de cada una, la sentencia concluyó acerca de la posible prescripción de la acción para exigir el pago al responsable subsidiario, lo siguiente:

A) Deuda (por importe de 92.448,18 euros) con vencimiento del periodo voluntario de pago para el deudor principal el 15 de diciembre de 2011.

Desde el 6 de noviembre de 2012 (fecha de la declaración de fallido) hasta el 7 de diciembre de 2016 (fecha de notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria) han transcurrido más de 4 años, sin que la notificación de la providencia de apremio al deudor principal en 2013, esto es, con posterioridad a la declaración de fallido, pueda tener el efecto de interrumpir la prescripción contra el deudor principal ni, por extensión, a efectos de derivar la responsabilidad subsidiaria, por resultar innecesaria y superflua.

Afirma a este respecto la sentencia (la negrita es añadida):

<<Al respecto, consideramos que, conforme a la jurisprudencia anteriormente expuesta, **acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, el artículo 67.2 LGT debe enfocarse con el prisma de la actio nata y considerar la declaración de fallido del deudor principal como el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria.**

Por tanto, desde ese instante, cualquier actuación recaudatoria dirigida frente al deudor principal resultaba innecesaria. En particular, resultaba superflua la providencia de apremio, emitida, además, por la AEAT, es decir, por la misma Administración que realizó la declaración de fallido contra el deudor principal y **que, por tanto, no pudo tener el efecto de interrumpir la prescripción contra el deudor principal ni, por extensión, a efectos de derivar la responsabilidad subsidiaria frente a la entidad recurrente.**

(.....)

Teniendo en consideración que dentro del expediente se da oportuna cuenta de la declaración de fallido del año 2012 (consta en las propuestas de incobrabilidad del crédito y hasta en el propio acto de derivación de responsabilidad tributaria), conforme a los principios de eficacia, coordinación, cooperación y buena administración -predicables de una Administración Pública moderna-, **resulta injustificado emitir unas providencias de apremio contra el deudor principal cuando ya existía constancia documental de su insolvencia total, tras su declaración de fallido, con la consecuencia de que tales providencias de apremio carecen de virtualidad a efectos de interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario>>.**

Concluye, pues, la sentencia que ha prescrito la acción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario por lo que se refiere a esta deuda de 92.448,18 euros. Dice, en efecto (la negrita es añadida):

<<Procede, portanto, estimar en parte el recurso de casación, por lo que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada, porque considera interrumpida la prescripción contra el obligado principal -y, por extensión, contra la entidad recurrente, declarada responsable subsidiaria- por una actuación recaudatoria posterior (providencia de apremio notificada el 5 de diciembre 2013), practicada frente al deudor principal, pese a su previa declaración de fallido.

En consecuencia, **dado que no cabe reconocer efecto interruptor a la notificación de esa providencia de apremio, al haber transcurrido más de cuatro años desde el 6 de noviembre 2012 (declaración del fallido**

de ASDECOFOR) hasta el 7 de diciembre de 2016 (notificación a Jes Asesores y Gestores, S.L., del inicio del expediente de derivación de responsabilidad), **procede estimar en parte el recurso contencioso y proclamar la prescripción de la derivación de responsabilidad subsidiaria por lo que se refiere a la deuda de importe principal de 92.448,18 euros** (clave de apremio C08000-1 1-47-002769-3)>>.

B) La deuda (por importe de 49.769,52 euros) con vencimiento del período voluntario de pago para el deudor principal el 22 de julio de 2013.

Respecto de esta deuda concluye la sentencia que no ha prescrito la acción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario toda vez que el *dies a quo* no puede situarse en la fecha de la declaración de fallido (6 de noviembre de 2012) sino en la de vencimiento del período voluntario de pago para el deudor principal (22 de julio de 2013), siendo así que entre esta última y la de notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad (7 de diciembre de 2016) no había transcurrido el plazo de prescripción de 4 años.

Dice, en este sentido, la sentencia:

<<Por tanto, a los efectos que nos ocupan, debemos tener en cuenta que, el incumplimiento de la obligación de hacer efectiva la deuda produjo sus efectos el 22 de junio (sic) de 2013, es decir, cuando venció el plazo para su pago en periodo voluntario.

Evidentemente, esta fecha es posterior en el tiempo a la declaración de fallido de ASDECOFOR, realizada por la AEAT el 6 de noviembre de 2012, circunstancia que evidencia que, con independencia del dictado de la providencia de apremio con clave C08000-13-47-002826-7, resulta improcedente siquiera plantearse que el *dies a quo* del plazo de prescripción para la derivación de la responsabilidad tributaria se hubiera iniciado con anterioridad al momento en que se notificó al deudor principal el incumplimiento mismo de la deuda cuyo período de pago voluntario venció el 22 de julio de 2013. En otras palabras, el plazo de prescripción para la derivación y declaración de la responsabilidad tributaria no puede iniciarse en un momento en el que ni siquiera habían acaecido los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad.

De esta manera, tomando como referencia el 22 de julio de 2013, desde entonces hasta el momento en el que se produjo la notificación del inicio del expediente de derivación de responsabilidad a Jes Asesores y Gestores, S.L (7 de diciembre de 2016) no habían transcurrido cuatro años. En consecuencia, no cabe admitir prescripción alguna con relación a la derivación de responsabilidad por lo que se refiere a esa deuda>>.

Por su parte, en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2022 (rec. casación 3586/2020) se plantea la siguiente cuestión de interés casacional:

<<Determinar si el artículo 67.2, último párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, comporta que el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios deba fijarse en todo caso en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria con relación al deudor principal o con los responsables solidarios si los hubiera -en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal- o si resulta posible atender a estos efectos, a actuaciones de recaudación posteriores a esa declaración de fallido, practicadas respecto del mismo deudor principal con relación a deudas posteriores>>.

Tras manifestar que la cuestión formulada ha sido despejada esencialmente conforme a los términos de la sentencia de 7 de febrero de 2022 (rec. casación 8207/2019) concluye que *"el dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios deba fijarse en todo caso en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria con relación al deudor principal o con los responsables solidarios si los hubiera -en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal-"*.

Así pues, conforme a esta sentencia, en línea con lo dispuesto en la anterior, las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido no interrumpen el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario.

Quinto.

Examinada en el fundamento de derecho anterior la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022 (rec. casación 8207/2019) en la que se apoyó el TEAR para dictar su resolución, no cabe sino concluir que dicho órgano económico-administrativo no la aplicó adecuadamente.

En efecto, en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada el presupuesto jurídico y fáctico determinante de la responsabilidad, esto es, el vencimiento del período voluntario de pago para el deudor

principal de las deudas derivadas sin satisfacerse su importe, se produjo con posterioridad a la declaración de fallido, toda vez que aquéllas fueron notificadas el 23 de diciembre de 2016 y el 29 de marzo de 2017, en tanto que la declaración de fallido tuvo lugar el 3 de noviembre de 2015.

Por tanto, en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo, el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario no puede situarse en la fecha de la declaración de fallido sino en las fechas de vencimiento del período voluntario de pago para el deudor principal de las deudas derivadas. Quiere ello decir que a la fecha de notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad (18 de junio de 2020) no había transcurrido todavía el plazo de 4 años para exigir las deudas al responsable.

Cabe concluir, pues, que la resolución del TEAR no se ajustó a derecho al fijar el *dies a quo* en la fecha de la declaración de fallido del deudor principal y concluir que había prescrito el derecho a exigir la obligación de pago al responsable subsidiario.

Sentado lo anterior, hay que recordar, no obstante, en este momento, el criterio cuya fijación pretende la Directora recurrente: "*El criterio del Tribunal Supremo consistente en que los actos estériles para el cobro posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total de un deudor -salvo previa revisión de esa declaración y rehabilitación de los créditos tributarios-, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro de dichos créditos, no es de aplicación en aquellos casos en los que el período voluntario de pago de las deudas finalice con posterioridad a esa declaración de fallido*".

Este Tribunal Central anticipa ya que no puede compartir tal criterio. Y es que las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total son estériles e innecesarias en todo caso, esto es, con independencia de que el período voluntario de pago de las deudas finalice antes o después de dicha declaración.

Ello se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes mencionada. En este sentido, cabe señalar lo dispuesto en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019):

<<CUARTO. - Funcionalidad y consecuencias de la declaración de fallido.

Este bloque de análisis tiene que ver con la primera de las preguntas contenidas en el auto de admisión consistente en determinar, si una Administración (en el caso, la autonómica), puede derivar la responsabilidad subsidiaria cuando la declaración de fallido del deudor principal ha sido efectuada por otra Administración (en el caso, la estatal)

La regulación contenida en las normas que a continuación se citan, permite obtener, por lo que a este recurso respecta, las siguientes conclusiones:

1.- La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (apartado quinto del art 41 LGT)

2.- El acto de declaración de la responsabilidad subsidiaria únicamente se podría dictar una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios (art 176 LGT y apartado primero del art 196 del RGGIT), debiendo acreditar los órganos de recaudación, a petición de los de inspección, la condición de fallido de los deudores principales y responsables solidarios, de lo que se dejará constancia en la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad (apartado primero del art 196 del RGGIT).

3.- El ordenamiento tributario establece una clara distinción entre (i) declaración de fallido, que referida a la persona del deudor o, en su caso, de los responsables solidarios tiene una dimensión de carácter subjetivo; y (ii) crédito incobrable, que hace referencia a la deuda tributaria que no ha podido hacerse efectiva en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago (apartado primero del art 61 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, BOE de 2 de septiembre, en lo sucesivo "RGR"). En este sentido, resulta clarificador el apartado primero del art 61 del RGR: "El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago."

4.- Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor, en este último caso, cuando su patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda (apartado primero del art 61 del RGR).

5.- La declaración de fallido respecto del obligado tributario comporta el mantenimiento de esa situación hasta que se produzca la revisión de dicha declaración y la rehabilitación de los créditos incobrables. A estos efectos, el órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevinida de los obligados al pago declarados fallidos (artículo 63 del RGR).

6.- Dada la prolongación en el tiempo de la declaración de fallido hasta que no sea revisada la misma, declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas

y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago (artículo 62.4 del RGR).

7.- El desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal puede servir para determinar su insolvencia, lo que permite considerar que, dicha actividad recaudatoria se encontraría justificada con anterioridad a la declaración de fallido (apartados quinto y sexto del artículo 124 del RGR) pero no con posterioridad a dicha declaración de fallido cuando, además, a tenor del artículo 173.1, b) LGT el procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

8.- A partir de todo lo expresado debemos declarar que, en la medida que se refiere al obligado tributario, una declaración de fallido, efectuada por una determinada Administración pública, proyecta sus efectos con relación a la recaudación llevada a cabo por otra Administración Pública distinta.

9.- Conforme a lo anterior, declarada por una determinada Administración la condición de fallido de un obligado tributario en un procedimiento de recaudación, resultaría contrario a la funcionalidad de dicha declaración -como constatación de la insolvencia total o parcial del obligado tributario- así como al deber de las Administraciones públicas de respetar, entre otros, los principios de simplicidad, cooperación, colaboración y coordinación (artículo 3.1 b y k) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), exigir en otro procedimiento de recaudación seguido ante otra Administración pública una nueva declaración de fallido contra el mismo obligado tributario.

10.- Asimismo, y sin perjuicio de los efectos que pueda comportar por lo que al plazo de prescripción de la derivación de responsabilidad subsidiaria se refiere (lo que se analizará en el siguiente fundamento de derecho), efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables, como consecuencia de la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos>>.

Tal como indica la sentencia la actividad recaudatoria frente al deudor principal se encontraría justificada con anterioridad a la declaración de fallido pero no con posterioridad, de manera que las actuaciones recaudatorias seguidas con él tras la declaración de fallido por insolvencia total son innecesarias en tanto no se revise dicha declaración. Si las actuaciones recaudatorias con el deudor principal son innecesarias y estériles con posterioridad a la declaración de fallido por insolvencia total resulta claro que no pueden tener eficacia para interrumpir el plazo de prescripción de la acción de cobro de las deudas ni respecto del deudor principal ni, por extensión, respecto del responsable, independientemente de si el período voluntario de pago de éstas ha finalizado con anterioridad o posterioridad a la declaración de fallido.

No cabe aceptar, pues, contrariamente a lo que sostiene la Directora recurrente, que el Tribunal Supremo, a la hora de señalar que las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total son innecesarias y estériles y, por ende, ineficaces para interrumpir el plazo de prescripción de la acción de cobro de las deudas, discrimine entre deudas cuyo período voluntario de pago ha finalizado antes de la declaración de fallido y deudas cuyo período voluntario de pago ha finalizado después de dicha declaración. Todas las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total son innecesarias y estériles en tanto no se revise dicha declaración, con independencia de que el período voluntario de pago de las deudas haya finalizado antes o después de la declaración de fallido y, en consecuencia, no tienen eficacia para interrumpir el plazo de prescripción de la acción de cobro ni respecto del deudor principal ni respecto del responsable subsidiario.

No cabe inferir de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019) la consecuencia que pretende atribuirle la Directora recurrente por el hecho de que en el supuesto analizado en ella no se considerara prescrita la acción para exigir el pago al responsable subsidiario de una deuda (por importe de 49.769,52 euros) cuyo período voluntario de pago finalizó con posterioridad a la declaración de fallido por insolvencia total, en tanto que sí se apreciara la prescripción respecto de otra deuda (por importe de 92.448,18 euros) cuyo período voluntario de pago finalizó antes de la declaración de fallido por insolvencia total. Y es que, así como el motivo de apreciación de la prescripción para exigir el cobro al responsable respecto de esta última deuda fue que desde el *dies a quo* (6 de noviembre de 2012), fecha de la declaración de fallido, hasta el 7 de diciembre de 2016 (fecha de notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria) habían transcurrido más de 4 años, sin que la actuación recaudatoria con el deudor principal posterior a la declaración de fallido pudiera tener el efecto de interrumpir la prescripción, la razón por la que, respecto a la deuda de 49.769,52 euros, el Tribunal Supremo no apreció la prescripción fue simplemente porque desde la fecha de vencimiento del período voluntario de pago (22 de julio de 2013) hasta la notificación del inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad (7 de diciembre de 2016) no había transcurrido aún el plazo de 4 años. Respecto de esta última deuda, la sentencia no tuvo necesidad, por tanto, para apreciar la inexistencia de prescripción, de valorar la eficacia interruptiva que sobre la prescripción tuvieron las actuaciones recaudatorias con el deudor

principal posteriores a la declaración de fallido. No cabe deducir de ello, como sugiere la Directora recurrente, que la sentencia otorga eficacia a las actuaciones recaudatorias con el deudor principal posteriores a la declaración de fallido para interrumpir la acción de cobro de las deudas, ni respecto del deudor principal ni respecto del responsable subsidiario, en aquellos casos en que el período voluntario de pago de aquéllas finalizó después de la declaración de fallido por insolvencia total. La sentencia ignoró tales actuaciones recaudatorias, no tuvo necesidad de valorar su eficacia interruptiva de la prescripción porque no era necesario para apreciar la inexistencia de prescripción en el supuesto examinado.

Debe concluirse, pues, contrariamente a lo que afirma la Directora recurrente, que la ineficacia para interrumpir la prescripción de las actuaciones recaudatorias con el deudor principal deriva, conforme a la sentencia, del hecho de ser posteriores a la declaración de fallido por insolvencia total, que las convierte en innecesarias y estériles, independientemente, por tanto, de si el período voluntario de pago de las deudas ha finalizado antes o después de tal declaración.

Así lo ha reconocido este Tribunal Central en su resolución de 17 de julio de 2023 (RG 6516/2021), en la que aplica la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019) al caso analizado en ella. Se trata de un caso en el que, al igual que en la sentencia de 7 de febrero de 2022, no existían tampoco actuaciones recaudatorias frente al deudor principal previas a la declaración de fallido en relación con las deudas liquidadas antes de dicha declaración. Dijimos, en efecto, en dicha resolución (la negrita es añadida):

"Por otra parte, tal como mas adelante analizaremos, por ser una cuestión alegada por el interesado, **la declaración de fallido es de carácter total, y por ello, los actos de recaudación posteriores a tal declaración deben de considerarse estériles, por lo que salvo la previa revisión de dicha declaración y la rehabilitación de los créditos tributarios, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro sobre dichos créditos.**

Por lo anterior, en el presente caso, **el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago al responsable para aquellas deudas liquidadas o autoliquidadas con anterioridad a la declaración de fallido, se inicia el día de la declaración de fallido** que se produjo el 11/5/2016. Como el inicio del procedimiento de derivación se produjo el 16/4/2021, y aunque como consecuencia de la situación generada por la crisis del COVID-19 desde el 14-03-2020 -RD 463/2020- hasta el 30-05-2020 -RD 537/2020- la prescripción estuvo suspendida 78 días, es evidente que había prescrito la facultad de la Administración para exigir el pago al responsable respecto de tales deudas.

Sin embargo, dicha circunstancia anterior no puede predicarse **respecto a aquellas deudas que a la fecha de la declaración de fallido total (11/5/2016) aún no habían nacido y por tanto no eran exigibles al deudor principal**, por lo que **en base al principio de la "actio nata", la exigencia de tales deudas al responsable solo puede hacerse desde el momento en que vencido el plazo de ingreso para el deudor principal, éste no ha ingresado las deudas**, que en el caso que nos ocupa y en lo relativo a las deudas derivadas, **estas deudas son las siguientes**, ya que todas las demás estaban liquidadas o autoliquidadas con anterioridad a la declaración de fallido (11/5/2016), y por ello, prescrita la facultad para exigir su pago:

(.....).

-Liquidación de intereses de demora (ART.52.4 A) R.G.R): 31,66 euros, con clave de liquidación A2885216716008540-05, notificada el 21/06/2016, cuyo plazo de pago en voluntaria finalizaba el 05/08/2016. **La Administración señala como actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción la notificación de la providencia de apremio y una diligencia de embargo**, notificadas respectivamente el 13/09/2016 y el 19/02/2017. **Sin embargo, y por los motivos ya expuestos, estas actuaciones no podemos considerar que tengan virtualidad interruptiva de la prescripción para la exigencia de la deuda al responsable subsidiario**, por lo que considerando que el inicio del computo de prescripción tuvo lugar el 6/8/2016 (día siguiente al último día del plazo de ingreso en voluntaria), cuando se notificó el inicio de la derivación el 16/4/2021, aún teniendo en cuenta los 78 días de suspensión del plazo de prescripción por la crisis generada por el COVID-19, es evidente que **había prescrito la facultad de la Administración para exigir la deuda al interesado.**

(.....).

-Liquidación del recargo del art 27 LGT de 2003, por el modelo 123, ejercicio 2014, 3T, con clave de liquidación A2885316526136484, por 547,76 euros, notificada el 02/06/2016, cuyo plazo de pago en voluntaria finalizaba el 20-07-2016. **La Administración señala como actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción la notificación de la providencia de apremio y una diligencia de embargo**, notificadas respectivamente el 13/09/2016 y el 19/02/2017. **Sin embargo, y por los motivos ya expuestos, estas actuaciones no podemos considerar que tengan virtualidad interruptiva de la prescripción para la exigencia de la deuda al responsable subsidiario**, por lo que considerando que el inicio del computo de prescripción tuvo lugar el 21/7/2016, cuando se notificó el inicio de la derivación el 16/4/2021, aún teniendo en cuenta los 78 días de suspensión del plazo de prescripción por la crisis generada por el COVID-19, es evidente que **había prescrito la facultad de la Administración para exigir la deuda al interesado.**

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT,

ACUERDA,

ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

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

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.