



Roj: **STS 2027/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2027**

Id Cendoj: **28079130022026100152**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/04/2026**

Nº de Recurso: **122/2024**

Nº de Resolución: **545/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 6091/2023,**
ATS 618/2025,
STS 2027/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 545/2026

Fecha de sentencia: 30/04/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 122/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/04/2026

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 122/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 545/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

En Madrid, a 30 de abril de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **122/2024**, interpuesto por la procuradora doña Ana Belén del Olmo López, en representación de doña Pura, contra la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1379/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia de la Abogada del Estado.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 15 de noviembre de 2023 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso núm. 1379/2022 promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de septiembre de 2022, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, en relación con el deudor principal MITSU SHOP, S.L.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: 1º.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Pura .

2º.- Imponemos las costas a la parte recurrente» (sic).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El procurador don Francisco José García Albert, actuando en representación de doña Delia, asistido por el letrado don Ignacio J. Varona García, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 66 y 67.2, 68.2 y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], en relación con los artículos 43.1.a) y 176 de la misma LGT; y artículos 61.2 y 124.5 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación [«RGR»].

2.La Sala de instancia, por auto de 8 de enero de 2024, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de doña Delia, como parte recurrente y, de otro, la Abogada del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 29 de enero de 2025, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 43.1.a), 66, 67.2, 68.2 y 8 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 61.2 y 124.5 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2. La procuradora doña Ana Belén del Olmo López, en la representación ya acreditada de doña Pura, asistida del letrado don Ignacio J. Varona García, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 12 de marzo de 2025, que observa los requisitos legales.

Aduce las siguientes infracciones del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia:

a) Infracción del artículo 67.2 LGT, al haberse determinado de manera incorrecta el *dies a quod* del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda en un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria hacia los administradores del artículo 43.1 a) LGT, ya que éste debe fijarse con la última actuación recaudatoria frente al deudor principal, que en este caso se agotaría con la notificación tácita, ex art. 156.3 LGT, de las liquidaciones resultantes de las actas en conformidad, al no existir actuaciones recaudatorias posteriores propiamente dichas frente a la deudora principal.

b) Infracción de los artículos 61.2 y 124.5 del RGR, por considerar que la declaración de fallido de la deudora principal es totalmente improcedente, al haberse dictado más de cuatro años después de conocer o haber debido conocer la AEAT la insolvencia total de la misma desde el momento en que el administrador concursal presentó el informe al Juzgado de lo Mercantil nº 3 en fecha 1 de septiembre de 2014, trasladado a las partes (entre ellas la AEAT).

c) Infracción del artículo 68.8 LGT, en la medida en que la sentencia recurrida le otorga efectos interruptivos de la prescripción del derecho a determinar y exigir el pago de las deudas tributarias a la declaración en concurso de la sociedad deudora principal anterior al origen de las deudas derivadas y de la declaración de las responsables tributarias subsidiarias.

d) Infracción del artículo 66, apartados a) y b) LGT, ya que el lapso entre la última actuación recaudatoria frente a la sociedad deudora principal y la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria ha sido de más de cuatro años, por lo que el derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de las deudas a los responsables subsidiarios habría prescrito.

Deduca la siguiente pretensión:

«[...] La pretensión principal de esta parte consiste en que se acuerde la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de las deudas a los responsables subsidiarios del artículo 43.1, a) de la LGT, por el transcurso de más de cuatro años desde la última actuación recaudatoria frente a la sociedad deudora principal, con el fin del período voluntario de pago tras la firma de las Actas en conformidad (20/05/2015), hasta la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria (04/07/2019).

Por lo que solicitamos que se case y anule la sentencia núm. 987/2023 de fecha 15/11/2023 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Tercera, anulando también la previa Resolución de fecha 29/09/2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, relativa a las Reclamaciones Económico-administrativas nº NUM000, NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004 interpuestas frente al Acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad subsidiaria regulado en el art. 43.1, a) de la LGT».

Termina solicitando a la Sala:

«[...] tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, frente a la Sentencia núm. 987/2023 de fecha 15/11/2023 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Tercera, casándola y anulándola, junto con los actos administrativos de los que trae causa, estimando plenamente nuestro recurso y fijando los criterios interpretativos expresados en la Alegación Segunda en los términos interesados».

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 29 de abril de 2025.



Tras referir los antecedentes relevantes, recuerda que nos hallamos ante un supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria (artículo 43.1 a) LGT) y que, de acuerdo con el artículo 176 LGT, no es hasta el momento en que se produce la declaración de fallido que la Administración tributaria pueda dirigirse frente a los deudores subsidiarios.

Afirma que es esencial para abordar esta cuestión traer a colación los plazos que han operado en el supuesto examinado por el tribunal *a quo*. Así, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda a la deudora principal comienza a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, de conformidad con el artículo 67.1 b) LGT. Este plazo de prescripción quedaría efectivamente interrumpido por la concurrencia de un concurso de acreedores, tal y como se desprende del art. 68.2.b) LGT.

Un segundo plazo a tener en cuenta es el plazo de prescripción para derivar la responsabilidad frente al responsable subsidiario, que ha de comenzar necesariamente cuando la acción se pueda dirigir frente al mismo, es decir, desde el momento en que el deudor principal ha sido declarado fallido, y ello por aplicación del principio de la *actio nata*. Por tanto, para el cómputo de este plazo la declaración del concurso opera como un presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Cierto que la declaración de fallido no es una actuación recaudatoria frente al deudor principal, como defiende la recurrente, pero no es menos cierto que la postura expuesta por la recurrente llevaría al absurdo de que la acción de la Administración para declarar la responsabilidad subsidiaria nacería antes de que concurriesen los requisitos necesarios para efectuar tal derivación (como lo es que se produzca el fallido del deudor principal y de los responsables solidarios), postura contraria, como decimos, a la teoría de la *actio nata*, por cuanto que no es posible que comience el plazo de prescripción de un derecho que no puede ejercerse.

Por lo que respecta al plazo para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables subsidiarios, hay que estar al art. 67.2 *in fine* y al artículo 68.8 LGT, artículos que, como admite la recurrente, únicamente serían aplicables a los deudores subsidiarios que ya hubieran sido declarados tales, como obligados tributarios.

No comparte las alegaciones de la parte recurrente en las que considera que la Administración Tributaria no ha tratado de recaudar las deudas pendientes que tiene contra la mercantil, pues esto no es más que una consecuencia lógica de la apertura del procedimiento concursal.

Concluye que "[...] la Administración Tributaria dirigió la reclamación frente a la parte actora dentro del plazo legal de prescripción, y ello, de una parte, porque no se discute en este caso que no había prescrito su derecho a declarar la responsabilidad subsidiaria, y de otra, porque tampoco puede considerarse prescrito el derecho a exigir el pago de la deuda a los responsables subsidiarios, pues la declaración de concurso del deudor principal produce sus correspondientes efectos interruptivos".

Sostiene que la que cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

"Iniciado un concurso de acreedores en relación con el deudor principal de una deuda tributaria, la Administración tributaria podrá iniciar un procedimiento de responsabilidad subsidiaria, produciendo la declaración de concurso del deudor principal efectos suspensivos sobre el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir el pago de las deudas a dicho responsable tributario".

Afirma que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 5 de mayo de 2025, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 17 de marzo de 2026 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castoverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de abril de 2026, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación. Reformulación de la cuestión de interés casacional objetivo.

1. Ya se ha expuesto que el auto de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 29 de enero de 2025, señala que la cuestión que reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si, iniciado un concurso de acreedores en relación con la deudora principal, una liquidación tributaria notificada a esta con anterioridad a su declaración de fallido y al consiguiente acuerdo de inicio del procedimiento



de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir el pago de las deudas al responsable tributario.

El auto identifica las normas jurídicas que han de ser objeto de interpretación - artículos 43.1.a), 66, 67.2, 68.2 y 8 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 61.2 y 124.5 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio- y ello sin perjuicio -señala- de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 90.4 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

2.Sin embargo, advierte la Sección de Enjuiciamiento que la cuestión de interés casacional que plantea del auto de admisión no es lo suficientemente precisa, por lo que debe ser reformulada.

Debemos recordar que la regulación del vigente recurso de casación contencioso-administrativo refuerza su condición de instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho, siendo así que podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. De este modo se le atribuye una función nomofiláctica, pues sólo se puede estimar presente un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando la interpretación normativa pretendida por la parte tiene una proyección significativa para una multitud de circunstancias presentes y, en particular, futuras, sirviendo así al principio de seguridad jurídica exigido por el art. 9.3 de la CE (AATS 26/09/2018, RC 2475/2018, 19/01/2023, RQ 547/2022, y 01/02/2023, RQ 519/2022).

En este sentido, el recurso de casación contencioso-administrativo presenta una decidida vocación de erigirse como un instrumento procesal volcado en la labor hermenéutica del Derecho Público, administrativo y tributario, con el objetivo de proporcionar certeza y seguridad jurídica en la aplicación de este sector del ordenamiento, siendo su cometido principal fijar la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las normas de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo (*ius constitutionis*), para seguidamente, con base a esta interpretación y conforme a las restantes normas que fueran aplicables, resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso (*ius litigatoris*) (AATS 19/06/2017, RQ 273/2017, 26/02/2018, RC 6212/2017; 4/06/2018, RC 552/2018, y 14/11/2018, RC 2955/2018).

Pues bien, dados los concretos términos en que se expresa la cuestión de interés casacional objetivo, resulta necesario reconducir su formulación, puesto que así expresada no es lo suficientemente precisa para permitir la formación de jurisprudencia, toda vez que lo que subyace en el litigio es el análisis del cómputo del plazo de prescripción para la declaración de responsabilidad subsidiaria cuando el deudor principal se encuentre en situación de concurso de acreedores.

Por ello, sin perjuicio de que, como hemos declarado reiteradamente [entre otras, en nuestra Sentencia de 17 de noviembre de 2022 (Rec. 57985/2021)], *«para dar respuesta precisa a la cuestión planteada debemos tener presente que la labor hermenéutica que nos requiere el auto de admisión (ex artículo 93.1) no puede hacerse "en abstracto", prescindiendo del objeto del litigio en los términos que derivan de la actuación administrativa recurrida y de las pretensiones ejercitadas por las partes»*, debemos reformular la cuestión planteada en el auto de admisión con la finalidad de facilitar el cumplimiento la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna a este recurso de casación, y en garantía del derecho a la tutela judicial efectiva.

Con arreglo a estas consideraciones, la Sección de Enjuiciamiento entiende que la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia debe reformularse en el sentido de determinar si, en los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria -en este caso del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria- cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores, el plazo de prescripción para declarar y exigir la responsabilidad frente al responsable subsidiario debe computarse necesariamente desde la fecha de la declaración formal de fallido del deudor principal o, por el contrario, desde el momento en que la insolvencia de dicho deudor quedó suficientemente constatada por otros datos objetivos que pudieran resultar del procedimiento concursal, aun cuando la declaración de fallido se haya dictado con posterioridad.

SEGUNDO. Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

La correcta respuesta del debate entablado aconseja, al amparo del artículo 93.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.



En este punto, los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, sin que resulten controvertidos, y que resultan no solo de la sentencia impugnada en casación sino también del expediente administrativo, son los siguientes:

1. Por auto de 10 de enero de 2014 del Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Valencia, se inició el procedimiento de declaración de concurso voluntario de acreedores de la obligada principal "Mitsi Shop, S.L.". La publicación en el BOE tuvo lugar el 12 de febrero de 2014.

2. El 13 de mayo de 2014 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación en relación con el deudor principal, Mitsi Shop, S.L., correspondientes al Impuesto sobre Sociedades [«IS»] e Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»], ejercicios 2010, 2011 y 2012.

El 11 de marzo de 2015 se firmaron las actas de conformidad con la Inspección Tributaria, produciéndose la liquidación tributaria el 12 de abril de 2015 de acuerdo con la propuesta que figuraba en dicha acta. El plazo de pago voluntario finalizó el 20 de mayo de 2015.

3. En el curso del procedimiento de concurso -concurso abreviado 1326/2013- el administrador concursal presentó al Juzgado, al amparo del artículo 75 de la Ley Concursal, un **informe provisional** fechado el **1 de septiembre de 2014**, que incluía el inventario de bienes del concursado y la lista de acreedores provisionales. En ese informe se analizaba la situación económica de la sociedad, recogiendo en el apartado *Valoraciones y propuestas sobre viabilidad patrimonial* lo siguiente:

"A la vista de los datos y valoraciones recogidos en los informes y memorias precedentes, debemos concluir que la empresa MITSU SHOP SL se encuentra en situación de insolvencia, de suerte que a fecha de hoy la viabilidad y la continuidad, lejos de estar garantizada, deviene imposible, lo que aconseja ineludiblemente solicitar ya LA LIQUIDACION DE LA EMPRESA al amparo de la posibilidad prevista en el art. 142 de la LC".

Asimismo, se acompañaba como Anexo I el Inventario de bienes y derechos y como Anexo II el listado provisional de acreedores, haciéndose constar un déficit patrimonial de -72.921,01 euros, conforme al siguiente resumen:

MASA ACTIVA60.352,80

MASA PASIVA133.273,81

Déficit.....72.921,01

En el informe provisional cit. también se hacía constar lo siguiente:

"[...] la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ha abierto un Inspección en relación a los Impuestos y ejercicios siguientes: Impuesto de Sociedades 2010, 2011 y 2012, así como IVA desde 1er trimestre 2010 a 4º trimestre 2012, habiendo comparecido esta Administración Concursal ante la pertinente Delegación de la AEAT".

4. Asimismo, en el procedimiento de concurso abreviado 1326/2013, se presentó por el administrador concursal ante el Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Valencia, el informe final -"Textos definitivos"- fechado el 16 de julio de 2015, en el que se recoge:

"[...] Que de conformidad con lo establecido en el art. 96.5 de la LC, y en cumplimiento del requerimiento realizado por el Juzgado al que me dirijo mediante Diligencia de ordenación comunicada a esta Administración Concursal el pasado 14 de julio, mediante el presente escrito comunicamos:

1.- Que tanto el INVENTARIO DE BIENES Y DERECHOS COMO LA LISTA DE ACREEDORES no han sufrido modificación alguna respecto del informe del art.75 de la LC mas allá del escrito de adhesión de esta Administración Concursal al escrito de impugnación de Lista de Acreedores de Bankia SA y le reconoció a dicha entidad financiera un crédito de 75.390,49 € calificado como privilegio especial del artículo 90.1.6º de la Ley Concursal.

2.- Que no se han devengado nuevos créditos contra la masa pendientes de pago, (sin perjuicio de que en esta última se proceda a una posterior regularización, si fuere necesario).

3.- Que respecto de las comunicaciones posteriores presentadas y las modificaciones incluidas, comunicar que no se ha comunicado ningún crédito nuevo y en la clasificación de los mismos la única variación viene señalada en el ordinal primero de este escrito.

4.- Se adjunta como Anexo I Inventario de bienes y derechos actualizado y como Anexo II listado de acreedores en el que se incluye la clasificación de los créditos".



Se acompañaba como Anexo I el Inventario de bienes y derechos en el que figuraba: 14.981,00 € correspondientes al valor de las existencias, 45.421,80 € correspondientes al valor del inmovilizado y 30 € de tesorería. Asimismo, adjuntaba como Anexo II el listado de acreedores: AEAT: 16.802,02 €; Bankia SA: 75.390,49 €; LIU.JO: 37.665,34 € y Jose Ignacio : 6.218,66 €.

5.El 10 de septiembre de 2018 se produjo la declaración de fallido de la deudora principal.

6.El 4 de julio de 2019 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Valencia notificó a doña Pura , en su condición de administradora de la empresa "Mitsi Shop, S.L.", el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria en base al artículo 43.1.a) de la LGT por las deudas tributarias pendientes de la mencionada sociedad correspondientes al IVA e IS de los ejercicios 2010 a 2012.

7.El 12 de septiembre de 2019 se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad, notificado el 25 de septiembre.

8.Contra el acuerdo de derivación de responsabilidad se presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, alegando, entre otros motivos, la prescripción del derecho a cobrar la deuda.

9.El 30 de junio de 2020 se dictó auto de conclusión y archivo del concurso de la deudora principal.

10.Con fecha 29 de septiembre de 2022, el TEAR dictó resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

11.Dicha resolución fue impugnada en vía contencioso-administrativa ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valencia, que desestimó el recurso por sentencia nº 987/2023, de 15 de noviembre, dictada en el procedimiento ordinario nº 1379/2022.

La sentencia, en lo que interesa al presente recurso de casación, rechaza la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo respecto de la interrupción del plazo de prescripción en supuestos de responsabilidad solidaria, en cuanto a que solo pueda dirigirse frente a los sujetos que hayan sido previamente declarados responsables, al entender que se trata de modalidades de responsabilidad distintas. La sala *a quo* señala que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria el plazo de prescripción comienza a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal, habiéndose incoado en este caso un procedimiento concursal, sin que la declaración de fallido de la sociedad obligada principal se produjera hasta que el administrador concursal emitiese el informe donde se declaraba el déficit patrimonial de la mercantil.

Se pronuncia en los siguientes términos (FD Tercero):

"Entramos a conocer del primer motivo de impugnación, prescripción de la acción para declarar la responsabilidad subsidiaria, supuestamente por transcurso de más de 4 años desde la última acción recaudatoria frente a la deudora principal, hasta la notificación del acuerdo de responsabilidad, fechado a 12-9-2019 y notificado a 25-9-2019.

Alega la parte recurrente que, tras la firma de las actas inspectoras de conformidad, de fecha 11-3-2015, la AEAT no ha realizado ninguna otra actuación recaudatoria tendente a recuperar su crédito. Antes, a 10-1-2014, la mercantil había sido declarada en concurso de acreedores, el cual finalizó el 30-6-2020. Invoca la STS de 14-10-2022, rec. 6321/2020. La declaración de concurso interrumpe la prescripción del derecho a recaudar, pero no afecta al derecho a declarar la responsabilidad.

Según el TEAR, "con anterioridad al fin del periodo voluntario de pago, la sociedad fue declarada en concurso, por ello no constan actuaciones ejecutivas relativas a las deudas derivadas [...]. Queda interrumpido el plazo de 4 años para la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago [...]"

La Sala no comparte la argumentación de la parte recurrente dado que la doctrina del Tribunal Supremo que invoca a la interrupción del plazo prescriptivo para la derivación solidaria, en la que el *dies ad quod* para ejercitar dicha acción de derivación es diferente a los supuestos de derivación de responsabilidad subsidiaria, siendo que en esta última 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, y no al día siguiente de finalizar el pago de pago voluntario previsto para los supuestos de derivación solidaria, pues llegar a la conclusión pretendida por la recurrente llevaría al sinsentido que la acción de la Administración contra los responsables subsidiarios nacería antes que se produjera la declaración de fallido del deudor principal, postura contraria a la teoría de la *actio nata*. Por otra parte, no es cierto que desde la notificación de la liquidación tributaria no se haya intentado recaudar las deudas pendientes, pues antes de iniciarse el procedimiento de derivación ya se había incoado procedimiento concursal para el cobro de las deudas del deudor principal, y no



siendo hasta que se dictó el informe del administrador concursal, en el que se declaró el déficit patrimonial de la empresa cuando se dicta el acto declarando fallido del deudor principal, iniciándose el procedimiento de derivación de responsabilidad con posterioridad a todas estas actuaciones. Todo lo cual nos debe llevar a desestimar este motivo de impugnación".

TERCERO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 43.1.a), 66, 67.2, 68.2 y 8 y 176 de la Ley 8/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], y 61.2 y 124.5 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación [«RGR»].

2. El artículo 43 de la LGT, que lleva por rúbrica *Responsables subsidiarios*, dispone que:

«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».

A su vez, el artículo 66 LGT, relativo a los plazos de prescripción, señala que:

«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 [...]».

Asimismo, el artículo 67 de la citada norma, atinente al *Cómputo de los plazos de prescripción*, recoge que:

«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».

Por su parte, el artículo 68 de la LGT, referente a la *Interrupción de los plazos de prescripción*, en sus apartados 2 y 8, dispone que:

«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.

(...)

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».

Y el artículo 176 de la LGT, relativo al *Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria*, preceptúa que:

«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».

3. En último término, el artículo 61.2 del RGR establece que:

«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, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación».

Y el artículo 124.5 de dicha disposición reglamentaria que:

«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 aquellos, a los efectos previstos en su artículo 41».

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión de interés casacional objetivo, en los términos en que ha sido reformulada, se contrae a determinar el cómputo del plazo de prescripción para la declaración de la responsabilidad tributaria subsidiaria -en este caso del artículo 43.1.a) de la LGT- cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores, en concreto, si el plazo de prescripción para declarar y exigir la responsabilidad frente al responsable subsidiario debe computarse necesariamente desde la fecha de la declaración formal de fallido del deudor principal o, por el contrario, desde el momento en que la insolvencia de dicho deudor quedó suficientemente constatada por otros datos objetivos que pudieran resultar del procedimiento concursal, aun cuando la declaración de fallido se haya dictado con posterioridad.

2. Pretende el recurrente que se declare la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias al responsable subsidiario, no existiendo actuaciones recaudatorias frente a la deudora principal, por el lapso de más de cuatro años entre la fecha en que pudo y debió declararla fallida (al menos desde el 11 de septiembre de 2014, con el traslado del informe del administrador concursal) y la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT (4 de julio de 2019), resultando improcedente a estos efectos la declaración de fallido de fecha 10 de septiembre de 2018 por haberse realizado más de cuatro años después de conocer o haber debido conocer la AEAT la insolvencia de la deudora principal (con el informe del administrador concursal de fecha 1 de septiembre de 2014, trasladado a las partes personadas en el concurso, entre ellas la AEAT, mediante diligencia de 11 de septiembre de 2014). Asimismo, que se declare la falta de efectos interruptivos de la prescripción del derecho a determinar y exigir el pago de las deudas tributarias al responsable subsidiario de la declaración en concurso de la sociedad deudora principal (10 de enero de 2014) por ser anterior al origen de las deudas derivadas (12 de abril 2015) y al procedimiento de declaración de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT (notificado el acuerdo de inicio el 4 de julio de 2019).

3. El examen de esta cuestión nos conduce al análisis del cómputo del plazo de prescripción para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

En ambos supuestos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, se advierte una tendencia a evitar el excesivo lapso temporal transcurrido entre el nacimiento de una deuda tributaria en un obligado principal y su recaudación en un obligado secundario.

Debemos partir de que en el caso enjuiciado no cabe entender que exista una ausencia de actuaciones recaudatorias que resulte reprochable a la Administración, porque la declaración de concurso del deudor principal, llevada a cabo por auto de 10 de enero de 2014 del Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Valencia por el que se inicia el procedimiento de declaración de concurso voluntario de acreedores de la obligada principal "Mitsi Shop, S.L.", determinó que no se pudieran desarrollar actuaciones recaudatorias singulares contra el citado deudor principal.

Ahora bien, esta declaración de concurso no impide la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario. Así se ha pronunciado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción (art. 38 LOPJ) en su Sentencia núm.



2/2018, de 21 de marzo de 2018, recaída en el conflicto 1/2018, entre otras, que califica los procedimientos concursales y de derivación de responsabilidad tributaria como distintos y compatibles en el tiempo:

"[...] en el caso controvertido, la Administración Tributaria ha actuado dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le reconoce, sin invasión de las atribuidas al juez del concurso, el cual, en su extenso y detallado Auto de planteamiento del requerimiento, se refiere al impacto que en la imparcialidad de los administradores concursales y en la independencia del titular del órgano jurisdiccional puede tener el seguimiento por la Administración Tributaria del procedimiento para la eventual declaración de la responsabilidad subsidiaria tributaria de los administradores concursales, quienes, afirma el juzgado mercantil, son órganos del concurso y actúan bajo el control del juez de lo mercantil. Con ser muy importantes estas consideraciones, no estimamos que constituyan razón impeditiva del reconocimiento que, dentro de los límites establecidos en el art. 17.1 de la LOCJ, procede hacer en este caso en favor de la jurisdicción de la Administración Tributaria. La cual, de conformidad con el principio de legalidad que acabamos de recordar, tan exigible en el ámbito del ejercicio de la jurisdicción como en el de la actuación de todas las Administraciones Públicas, según se desprende de los preceptos antes citados y de los arts. 117.1 de la CE y 1 y 5 de la LOPJ, está sujeta, en el ejercicio de esas competencias, a la Ley y al Derecho, debiendo por tanto tomar en consideración los actos firmes que hayan sido dictados en el cauce del procedimiento concursal y valorando debidamente cual haya sido la actuación de la propia Administración Tributaria en relación con los pronunciamientos judiciales recaídos. El sometimiento al principio de legalidad por los órganos de la Administración Tributaria constituirá garantía del cumplimiento de la obligación de respeto a la independencia judicial que de todos es predicable, como establece el art. 13 de la LOPJ».

4.^a La derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros (en este caso, el administrador concursal, aunque no necesariamente siempre así) que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los arts. 41 y siguientes LGT, se hacen solidaria o subsidiariamente responsables de la deuda tributaria. En consecuencia, la derivación de responsabilidad acordada por la AEAT no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la par conditio creditorum.

5.^a Al no existir específica atribución competencial a favor de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de tales acciones individuales de responsabilidad, la competencia para declarar la responsabilidad tributaria ha de corresponder a la AEAT, sin perjuicio de su posible revisión en vía administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos y, en vía jurisdiccional, ante la jurisdicción contencioso-administrativa".

En términos similares se ha pronunciado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia núm. 2/2021, de 20 de diciembre de 2021, dictada en el conflicto 1/2021.

4. Es reiterada la jurisprudencia de esta Sala y Sección sobre los requisitos para la declaración de responsabilidad subsidiaria, el inicio del plazo de prescripción y la obligación de la Administración de actuar con diligencia una vez que resulte constatable la situación de insolvencia del deudor principal.

En efecto, en materia de responsabilidad tributaria subsidiaria, el cómputo del plazo de prescripción debe regirse por la doctrina de la *actio nata*, lo que comporta que deba atenderse a la declaración de fallido del deudor siempre que la Administración actúe de manera diligente y no retrase injustificadamente esta declaración. De esta forma, el *dies a quo* puede iniciarse antes de que la Administración disponga de una acción jurídicamente ejercitable frente al responsable.

Este criterio se vincula directamente a la exigencia legal de la previa declaración de fallido del deudor principal, conforme al artículo 176 LGT, y ha sido reiterado, entre otras, en las SSTs de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019) y 8 de junio de 2022 (rec. cas. 3586/2020), en las que se afirma que la acción frente al responsable subsidiario solo puede ejercitarse cuando haya quedado constatada la insolvencia del obligado principal y formalizada la correspondiente declaración de fallido.

En este sentido, la declaración de fallido exige una constatación suficiente de la insolvencia, obtenida mediante actuaciones reales de investigación y comprobación de los bienes y derechos del deudor, sin que sea necesario agotar todos los trámites del procedimiento de apremio. Este criterio se recoge con especial claridad en la STS 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. cas. 1268/2021), donde se precisa que lo relevante no es el agotamiento formal de las actuaciones ejecutivas, sino la existencia de una actividad administrativa razonable que permita concluir que el deudor carece de bienes o derechos suficientes para el cobro de la deuda, a la que se puede llegar por distintos medios, entre los que se encuentra la constatación de esa insolvencia como consecuencia de la declaración definitiva de concurso de acreedores del deudor principal.

Así, ha recordado esta Sala en su STS de 22 de diciembre de 2022 cit., que la declaración de fallido es un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario, y que "[l]o relevante, desde el punto de vista de la declaración de responsabilidad subsidiaria, es que el acto de



declaración de tal responsabilidad vaya precedido de aquella declaración de fallido del deudor principal, sobre presupuestos válidos, es decir, sobre la existencia de una insolvencia constatada por medios suficientes, y que se determine adecuadamente el alcance o importe de dicha declaración, en conformidad con el importe de la deuda que está afectada por la insolvencia. En definitiva, que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada", añadiendo que "[n]inguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas (...). En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso del solidario, y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites de procedimiento de apremio". En la misma línea, la jurisprudencia de esta Sala ha admitido que la declaración de fallido efectuada respecto al mismo deudor, pero por otra Administración tributaria, habilite para la derivación de responsabilidad subsidiaria [STS de 7 de febrero de 2022 (rec. cas. 8207/2019)], declarando en la STS de 8 de junio de 2022 (rec. cas. 3586/2020) que siendo innecesarias tales actuaciones recaudatorias dirigidas contra el deudor principal, una vez efectuada la declaración de fallido, las mismas no interrumpen el plazo de prescripción para dirigir la acción contra el responsable subsidiario.

En consecuencia, lo determinante para la declaración de fallido es que se haya constatado suficientemente la situación de insolvencia del deudor principal o, en su caso, de los responsables solidarios, fijando en la sentencia cit., tras reproducir los términos de las SSTs de 7 de febrero de 2022 y 8 de junio de 2022, la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] declaramos que la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio".

5. De nuestra jurisprudencia también se sigue que la Administración no puede retrasar injustificadamente la declaración de fallido con el único efecto de posponer artificialmente el inicio del plazo de prescripción. Conforme a esta línea jurisprudencial, el momento determinante para fijar el inicio del cómputo prescriptivo puede situarse antes de la declaración formal de fallido, cuando existan elementos objetivos suficientes que acrediten de forma concluyente la insolvencia del deudor principal.

Es, pues, la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor principal o, en su caso, de los responsables solidarios, lo que determina el inicio del cómputo de la prescripción.

Pues bien, esa constatación se identifica necesariamente con el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la administración retrase esta declaración a un momento posterior. De esta forma, una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración por cualquier vía, es obvio que debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario.

En definitiva, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la *actio nata*, el cómputo de la prescripción para derivar la responsabilidad subsidiaria se inicia en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la administración demore dicha declaración a un momento posterior.

Como seguidamente se expone, el auto de conclusión del concurso en el que se declara la insolvencia definitiva del deudor puede identificarse con la *actio nata*, porque permite constatar la inutilidad de las ulteriores actuaciones recaudatorias que pudieran seguirse contra el deudor principal. Ahora bien, hay que tener en cuenta que, como hemos señalado, como consecuencia del concurso queda impedida la Administración de dirigir acciones recaudatorias singulares contra el deudor principal, por lo que será en el curso del procedimiento de concurso de acreedores del deudor principal donde se podrá, en su caso, constatar la efectiva insolvencia del deudor principal.



6. La aplicación al caso de la doctrina expuesta comporta la necesidad de examinar si el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario en el supuesto enjuiciado es la fecha en que la Administración dictó la declaración de fallido, tal como defiende la Abogada del Estado, o es en una fecha anterior en que la Administración pudo tener por constatada la situación de insolvencia del deudor principal y en la que debió declararlo fallido, encontrándose incurso en una situación de concurso de acreedores, y dirigir su acción frente al posible responsable subsidiario.

Es obvio que, como se ha expuesto, el auto de conclusión del concurso en el que se declara la insolvencia definitiva del deudor puede identificarse con la *actio nata*, porque constata fehacientemente la inexistencia de bienes embargables y la esterilidad de las posteriores actuaciones recaudatorias seguidas contra el deudor principal y, consecuentemente, habilita a la Administración a reclamar el pago a los responsables subsidiarios del mismo modo que la declaración de fallido. Pero eventualmente podremos fijarla en momentos anteriores si, a lo largo del concurso, queda acreditada fehacientemente la insolvencia del deudor principal, circunstancia que habilitaría la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Este posible "adelanto" del cómputo del plazo de prescripción evita dejar en manos de la Administración la determinación del momento en que se debe comenzar a computar dicho plazo. El problema será precisar qué actos o resoluciones del procedimiento concursal podrían considerarse idóneos a estos efectos, lo que exigirá el examen de las concretas circunstancias del caso.

En suma, lo que ahora se nos plantea es si la Administración pudo constatar la situación de insolvencia del deudor principal antes de la declaración de fallido.

7. Señala la parte recurrente como hito concreto dentro del procedimiento de concurso que permite, a su juicio, identificar esa situación de insolvencia, el informe provisional de 1 de septiembre de 2014 presentado por el administrador concursal en el que concluye que: "*A la vista de los datos y valoraciones recogidos en los informes y memorias precedentes, debemos concluir que la empresa MITSU SHOP, SL se encuentra en situación de insolvencia, de suerte que a fecha de hoy la viabilidad y la continuidad, lejos de estar garantizada, deviene imposible, lo que aconseja ineludiblemente solicitar ya LA LIQUIDACIÓN DE LA EMPRESA al amparo de la posibilidad prevista en el art. 142 de la LC.*", informe del que se dio traslado a las partes personadas en el concurso (entre ellas, la AEAT) mediante diligencia de ordenación de 11 de septiembre de 2014, y que la recurrente identifica con la *actio nata* determina, a su criterio, el inicio del cómputo de la prescripción para reclamar el pago a los responsables subsidiarios.

Frente a ello, la sentencia impugnada en casación descarta cualquier demora injustificada, haciendo referencia explícita a que no es "[...] hasta que se dictó el informe del administrador concursal, en el que se declaró el déficit patrimonial de la empresa cuando se dicta el acto declarando fallido del deudor principal, iniciándose el procedimiento de derivación de responsabilidad con posterioridad a todas estas actuaciones", añadiendo que la "[...] declaración -de fallido-, pese a ser anterior a la resolución declarando la conclusión definitiva del concurso, se dicta después de declarar al obligado principal en concurso y tras el informe del administrador concursal de fecha 28-7-2015 en que señala que la situación patrimonial de la concursada queda reflejada de la siguiente manera: un déficit patrimonial de -72.921,01 euros, es decir en dicho momento era evidente que no existía patrimonio suficiente para responder de las deudas tributarias, posteriormente derivadas a la aquí recurrente". Considera, por tanto, la Sala de instancia que es el informe definitivo del administrador concursal, fechado el 16 de julio de 2015 y aprobado por el Juzgado de lo Mercantil mediante providencia de 28 de julio de 2015, el que acredita una situación de insuficiencia patrimonial, siendo este el momento en que la Administración pudo constatar la insolvencia, efectuando la declaración de fallido el 10 de septiembre de 2018, notificando el 4 de julio de 2019 el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria en base al artículo 43.1.a) de la LGT, en tanto que la declaración de responsabilidad subsidiaria es de 12 de septiembre de 2019, por lo que, pese a la prolongada duración del concurso, descarta que existiera una conducta dilatoria de la Administración.

8. Considera la Sala que, atendiendo a los datos relevantes que han sido recogidos en el fundamento jurídico segundo de esta resolución, puede considerarse que ha existido una demora injustificada por la Administración en la declaración de fallido del deudor principal, demora que resulta contraria al principio de buena administración, toda vez que pudo constatar la situación de insolvencia del deudor principal antes de dicha declaración.

En efecto, desde septiembre de 2014, la Administración disponía de datos objetivos que le permitían constatar que la insolvencia del deudor principal estaba suficientemente acreditada, por lo que pudo y debió anticipar la declaración de fallido sobre la base del informe provisional emitido por el administrador concursal el 1 de septiembre de 2014, y del que se dio traslado a las partes personadas en el concurso por diligencia de ordenación del 11 de septiembre, tal como pretende la recurrente.



Aprecia esta Sala que el informe de insolvencia provisional de septiembre de 2014 sí recoge con claridad datos concretos del estado patrimonial de la deudora principal y constata la insolvencia e inviabilidad de la continuación de la explotación. En este sentido, además de recoger que "[...] la empresa MITSU SHOP SL se encuentra en situación de insolvencia, de suerte que a fecha de hoy la viabilidad y la continuidad, lejos de estar garantizada, deviene imposible, lo que aconseja ineludiblemente solicitar ya LA LIQUIDACION DE LA EMPRESA al amparo de la posibilidad prevista en el art. 142 de la LC", constata un déficit patrimonial de la sociedad que cuantifica en -72.921,01 euros, por lo que la Administración debió atender a su contenido como elemento inequívocamente determinante de una situación de insolvencia que obligaba a la declaración de fallido y que, por tanto, determinaba el inicio del plazo de prescripción de la acción para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

No puede compartirse con la Sala de instancia que la constatación fehaciente de la insolvencia de la deudora principal se contuviera en el informe definitivo del administrador concursal, fechado el 18 de julio de 2015 y aprobado por el Juzgado en providencia de 28 de julio, pues el déficit patrimonial de -72.921,01 euros al que alude la sentencia impugnada en casación se recoge en el informe provisional del administrador concursal, siendo por tanto errónea la referencia de la Sala. Además de ello, el informe provisional del administrador concursal también recoge que la AEAT había abierto una inspección a la sociedad "en relación a los Impuestos y ejercicios siguientes: Impuesto de Sociedades 2010, 2011 y 2012, así como IVA desde 1er trimestre 2010 a 4º trimestre 2012, habiendo comparecido la Administración Concursal ante la pertinente Delegación de la AEAT".

Consecuentemente, en las fechas en que se formalizaron las actas de conformidad (11 de marzo de 2015), la Inspección ya era perfecta conocedora del estado de déficit patrimonial de la deudora principal, lo que comporta que a la finalización del periodo de pago voluntario de las actas de conformidad, 20 de mayo de 2015, la Administración ya tenía cabal conocimiento con anterioridad (septiembre de 2014) de la situación de insolvencia del deudor principal, de forma que cuando concluyó el plazo de pago voluntario de las deudas liquidadas en las actas de conformidad (mayo de 2015) pudo y debió iniciar el procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria.

En definitiva, atendiendo a las circunstancias del caso, el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario no puede ser la fecha en que la Administración dictó la resolución declarando fallido al deudor principal (10 de septiembre de 2018), sino que debió declararle fallido en fechas inmediatas a la conclusión del plazo de pago voluntario de las deudas liquidadas, al constarle por el informe provisional del administrador concursal la situación de déficit patrimonial de la sociedad, tomando ese informe como fecha relevante para conocer y tener por constatada inequívocamente la insolvencia del deudor principal, e iniciar seguidamente el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria para dirigir su acción frente al responsable subsidiario.

Advierte, pues, la Sala que, en el caso que se enjuicia, el referido informe provisional del administrador concursal, en los términos que viene emitido, permite constatar suficientemente en el procedimiento concursal la situación de insolvencia de la sociedad, permitiendo situar la *actio nata* en un momento que se corresponde con la tramitación del concurso, circunstancia que determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

9. Lo expuesto comporta que situándonos como *dies a quo* en el referido informe provisional del administrador concursal (traslado a las partes del concurso el 11 de septiembre de 2014), anterior a la resolución declarando la conclusión definitiva del concurso (30 de junio de 2020) y anterior también a la declaración de fallido (10 de septiembre de 2018), nos encontraríamos con que a la fecha de la notificación del acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) de la LGT, lo que se llevó a cabo el 4 de julio de 2019, habría prescrito el derecho de la Administración a reclamar el pago al responsable subsidiario.

10. En definitiva, teniendo en cuenta las fechas valoradas, y que incluso la fecha final del plazo de pago voluntario de las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad (20 de mayo de 2015), es posterior al informe provisional del administrador concursal que se hace valer por la recurrente como determinante de la situación de insolvencia, la consecuencia que se extrae no es otra que la estimación del recurso, al poder apreciar que la Administración ha demorado de forma injustificada la declaración de fallido a fin de evitar el inicio del plazo de prescripción.

QUINTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado y en los términos en que ha sido reformulada, debe ser que en los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria -en este caso del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria- cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores, el plazo de prescripción para declarar y exigir la responsabilidad frente al responsable subsidiario debe computarse desde el momento en que la insolvencia del deudor principal haya quedado suficientemente



constatada por datos objetivos que pudieran resultar del procedimiento concursal, aun cuando la declaración de fallido se haya dictado con posterioridad.

A estos efectos, el auto de conclusión del concurso en el que se declara la insolvencia definitiva del deudor puede identificarse, con carácter general, con la *actio nata*, consecuentemente, habilita a la Administración a reclamar el pago a los responsables subsidiarios del mismo modo que la declaración de fallido. Ello sin perjuicio de que, eventualmente, pudiera fijarse en un momento anterior si, a lo largo del concurso, queda acreditada fehacientemente la insolvencia del deudor principal, como en este caso con el informe provisional del administrador concursal, momento en que se inicia el cómputo del plazo de prescripción para la Administración.

SEXTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto y la aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo y consiguiente anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Ana Belén del Olmo López, en representación de doña Pura , contra la sentencia pronunciada el 15 de noviembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1379/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1379/2022, deducido por la representación procesal de doña Pura contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de septiembre de 2022, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativo formulada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, en relación con el deudor principal MITSU SHOP, S.L. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa, así como del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.