

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068790

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de noviembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 4587/2014

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Concurrencia con procesos concursales. *Providencia de apremio de deudas contra la masa sin la previa calificación de las mismas como tales por parte del Juez del concurso. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, no siendo para ello necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso. En primer lugar, hay que señalar que la tramitación de un procedimiento concursal no modifica ni limita la posibilidad de que la Administración tributaria dicte los acuerdos oportunos determinando o fijando la liquidación correspondiente o el importe debido por la entidad sujeta a concurso. A diferencia de los créditos concursales, en el caso de los créditos contra la masa, no existe una competencia atribuida a la Administración concursal para poder reconocer o no con plenos efectos jurídicos los citados créditos. Por ello no puede afirmarse que según lo dispuesto en el art. 84.4 de Ley 22/2003 (Ley Concursal), sea preciso, en todo caso, acudir al incidente concursal para resolver sobre la calificación y pago, como requisito previo a su efectividad. Solamente cuando haya existido conflicto sobre la calificación o pago de los créditos contra la masa será preciso acudir al incidente concursal al cual pueden acudir tanto el acreedor como la Administración concursal y los terceros. Ello no supone que el pronunciamiento declarativo realizado por la Administración tributaria en primera instancia desconozca las competencias del juez del concurso puesto que, por un lado, es un pronunciamiento de tipo declarativo para determinar la procedencia de dictar la providencia de apremio y liquidar los recargos del período ejecutivo y, por otro lado, no tiene naturaleza de autotutela ejecutiva, ya que ésta se somete al juez del concurso a través del ejercicio de la correspondiente acción de pago cuando el crédito resulte impagado, la cual se ejercitará ante el juez del concurso. Dicho esto, la Administración Tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, y para ello no es necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 163, 164 y 167.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 8, 33, 55, 84, 86, 94, 96, 152, 154 y disp. final undécima.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-León de fecha 30 de abril de 2014, por la que se resuelve la reclamación número 47/595/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Se dicta providencia de apremio con fecha 7.02.2013 sobre la deuda correspondiente al IVA-autoliquidación 05-2012 por un importe total de 87.343,38€ de principal más recargo de apremio.

En la providencia se señala que el 11.10.2012 se había notificado al interesado la obligación de pagar la deuda cuyo plazo de pago en período voluntario finalizaba el 20.11.2012 sin que hubiera sido satisfecha.

2. La representación de la sociedad interpuso contra la providencia de apremio reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-León (en adelante, TEAR) en la que alegaba:

* Que la liquidación había sido impugnada ante el TEAR y estaba pendiente de resolución.

* Que la sociedad había sido declarada en concurso por auto de 31.10.2011 lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, impide la iniciación de cualquier tipo de apremio administrativo contra el concursado.

* Que de acuerdo con el artículo 84.4 de esa misma norma, la providencia de apremio se ha dictado prescindiendo por completo del procedimiento exigido que consiste en instar el reconocimiento del supuesto crédito contra la masa y su posterior ejecución ante el Juez del concurso.

Segundo.

El TEAR dicta resolución estimatoria, en la que además se hace constar la existencia de otra reclamación interpuesta contra la liquidación provisional origen de la providencia de apremio, que ha sido desestimada en la misma sesión y que confirma la liquidación provisional.

En la resolución cuyo criterio aquí se debate se dice literalmente:

“SEGUNDO:- La adecuada resolución de la cuestión que se plantea requiere el análisis conjunto del artículo 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y las disposiciones contenidas en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Conforme establece el artículo 164 de la LGT, en su apartado 2, en la redacción dada al mismo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre (con vigencia desde el 1 de enero de 2.012), “En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.”

Por su parte, el artículo 55 de la Ley Concursal, dice:

“1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos.

(...)”

Y el artículo 84 de la misma Ley 22/2003 Concursal (modificado también por la Ley 38/2011), en su apartado 4 dispone que “Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año

desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.”

En el caso que nos ocupa, y de acuerdo con el contenido de la propia providencia de apremio, la Oficina gestora considera que “la deuda que se providencia de apremio tiene el carácter de crédito contra la masa conforme a lo establecido en la legislación concursal”.

En definitiva, la Oficina gestora viene a sostener que resulta de aplicación la regulación contenida en el artículo 84.4 de la Ley Concursal, y que se cumplen las condiciones en él establecidas para proceder al apremio administrativo de la deuda impagada^[1].

Sin embargo, a juicio de este Tribunal, no podemos tener por cumplido el requisito de encontrarnos ante un crédito “contra la masa”.

La calificación del crédito que se ostenta contra un deudor en concurso no puede derivar de la simple manifestación unilateral del acreedor si, como es el caso, este carácter viene siendo discutido por la sociedad deudora.

Debemos tener en cuenta que la consideración de que un determinado crédito es un crédito contra la masa depende en última instancia de lo que acuerde el juez del concurso pues es a él al que corresponde llevar a cabo esta calificación, de acuerdo con la vis atractiva que ejerce su jurisdicción durante la tramitación del concurso y a la vista del informe que al efecto presenta la administración del concurso.

Como señalamos en la resolución adoptada en la reclamación económico-administrativa interpuesta por la sociedad frente a la liquidación provisional, objeto del apremio ahora impugnado, y reproduciendo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 27 de marzo de 2012 (R.G. 872/2009):“QUINTO.- (...) Bien es cierto que la Administración no puede ir más allá (como indica el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, esencialmente en su sentencia de 14 de diciembre de 2011, recurso 4/2011) y perseguir que el crédito de la hacienda Pública resultante de las liquidaciones provisionales del IVA giradas con posterioridad a la declaración del concurso sea considerado como un “crédito contra la masa” cuyo pago deba realizarse antes que el de los “créditos concursales”, puesto que, como venimos señalando la competencia para clasificar los créditos (contra la masa o concursal) resultantes de las liquidaciones tributarias corresponde al Juez del concurso”.

Este mismo criterio es confirmado por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 31 de octubre de 2013 (Rec. n.º 20/2013), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero concluye lo siguiente:

“Cuestión distinta como señala el TEAC es la de la calificación y tratamiento jurídico que deba recibir el crédito resultante de la liquidación tributaria en el procedimiento concursal^[2], cuestión sobre la que se han pronunciado la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en diversas sentencias que cita el recurrente y que en nada afecta al análisis de la conformidad a derecho de la liquidación tributaria que se hace en esta sentencia que no entra a analizar dichos aspectos.”

Así las cosas, dado que la providencia de apremio impugnada fue dictada con fecha 7 de febrero de 2013, esto es, una vez declarada la sociedad en concurso de acreedores, y no resultando acreditado que nos encontremos ante un crédito “contra la masa”, procede su anulación, y por ende, la estimación de la presente reclamación.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de pertinente aplicación, se dicta el siguiente

FALLO

Este Tribunal, reunido en Sala, en sesión del día de la fecha, ACUERDA: ESTIMAR la presente reclamación económico-administrativa, anulando la providencia de apremio impugnada por el motivo expuesto.

Tercero.

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al

estimarla, de un lado, gravemente dañosa y errónea, y, de otro, por entender además que no se adecua a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En síntesis, expone la recurrente:

- El Departamento considera que el TEAR admite que la Administración Tributaria califique su crédito frente al deudor y solo en caso de oposición de éste la calificación le corresponderá al juez (*"La calificación del crédito que se ostenta contra un deudor en concurso no puede derivar de la simple manifestación unilateral del acreedor si, como es el caso, este carácter viene siendo discutido por la sociedad deudora"*)

Sin embargo, considera que la mera falta de aceptación por parte del deudor de la calificación administrativa de que un crédito lo es contra la masa no es suficiente para anular aquella y la providencia de apremio sino que será necesario, entonces la calificación del juez.

Por otro lado, el TEAR señala que *"(...)la consideración de que un determinado crédito es un crédito contra la masa depende en última instancia de lo que acuerde el juez del concurso (...) "* de cuya afirmación el Departamento deduce que habrá de ser la propia administración concursal la que interponga el incidente concursal ante el Juez que decidirá en última instancia ante la calificación realizada por la AEAT en el ejercicio de sus competencias y del principio de autotutela.

- Aplicación de lo dispuesto en los artículos 164.2 de la LGT (modificado por la Ley 38/2011 de 10 de octubre) y 84.4 de la LC. Consideran que la aplicación correcta de estos artículos implica la posibilidad de que la Administración pueda, en primera instancia, calificar el crédito que mantiene contra el concursado y emitir la providencia de apremio.

Alegan las resoluciones TEAC de la Vocalía Undécima de 17.07.2012 y 8.05.2013 RG 896-11 y 3034-13, respectivamente, y otras resoluciones que aplican la LC en su redacción anterior a la reforma de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, RG 1905-10 de 22 de octubre y RG 2007-10 de 22 de julio.

- El argumento de autoridad utilizado por el TEAR es la resolución de la Sala Segunda de IVA-Vocalía Quinta del TEAC de 27.03.2012 RG 872-09 y acumuladas.

Se considera que esta resolución dilucida la conformidad a Derecho de las liquidaciones provisionales dictadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT relativas al IVA de los períodos julio a diciembre de 2007 de una sociedad declarada en concurso voluntario de acreedores mediante auto de 11.07.2007. Es decir, el TEAC fundamenta el derecho de la Administración Tributaria a liquidar y ello es independiente de la calificación como concursales o contra la masa que merezcan por parte del Tribunal de Justicia competente. Además, al no ser objeto de las reclamaciones interpuestas, no se pronuncia sobre la conformidad a derecho de la emisión de las providencias de apremio a la sociedad en concurso.

Igualmente la sentencia de 14.12.2011 del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción se pronuncia sobre la potestad de liquidar de la Administración tras la declaración del concurso sin que se pronuncie sobre la emisión de las providencias de apremio.

- El TEAR también cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 31.10.2013 que revisa la resolución del TEAC de 15.11.2012 de la Sala Segunda-Vocalía Quinta, en la que se resuelven las reclamaciones RG 1020-11, 2454-11 y 4534-11. Se trata de un supuesto en el que una empresa está en situación legal de concurso de acreedores dictado el 24.07.2008, a consecuencia del cual diversos acreedores proceden a emitir facturas rectificativas para modificar la Base imponible de IVA. El hecho de que la sociedad deudora no modificara el IVA soportado deducible motivó las actas de inspección de las que resultaron la liquidación y la sanción.

Lo que aquí se planteaba era la cuestión de si estas facultades de liquidación estaban limitadas por la existencia de un procedimiento concursal y si éste limitaba el importe en que la Administración puede minorar el IVA soportado deducible de las facturas rectificativas.

Ello supone que esta sentencia no es de aplicación al caso que nos ocupa en que lo que se debate es si la Administración Tributaria puede o no calificar en primera instancia las deudas tributarias de un concursado como deudas de la masa y emitir providencias de apremio por las mismas en el caso de que éstas resulten impagadas.

Finalmente, concluye solicitando de este Tribunal Central que dicte resolución estimatoria en la que se **fije como criterio que la Administración Tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, y para ello no es necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso.**

Cuarto.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día ostentó la condición de interesado en la resolución dictada en única instancia, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, de conformidad con lo previsto en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta que haya presentado alegación alguna.

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, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración Tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, no siendo para ello necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso.

Tercero.

La cuestión planteada presenta varios elementos a considerar que podrían resumirse en los siguientes puntos:

- Las relaciones entre el derecho tributario y el derecho concursal especialmente en lo relativo a las competencias correspondientes a los órganos de recaudación.
- La regulación de los créditos contra la masa conforme a la Ley concursal.
- La vigencia de la potestad de autotutela declarativa por la Administración para dictar las providencias de apremio y exigir los recargos del período ejecutivo de los créditos contra la masa.
- Los efectos de la naturaleza de crédito concursal de las cuotas de IVA derivadas de la minoración del IVA soportado por la presentación de facturas rectificativas conforme al Art. 80.Tres del LIVA

Respecto del primer punto se ha de tener en cuenta la procedencia de la aplicación de la normativa concursal en la revisión de la actuación tributaria. En este sentido la Disposición Adicional Octava de la LGT bajo la rúbrica de "Procedimientos concursales" indica que *"lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento"*. Por lo tanto en el Derecho tributario deben ser tenidas las consecuencias derivadas de la legislación concursal a la cual se remite la propia normativa tributaria, como ocurre en el artículo 164.2 de la LGT, que en su redacción original aplicable desde 1 de julio de 2004, señalaba:

"2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso".

Posteriormente, este artículo fue modificado por la Disposición Final Undécima.2 de la Ley 22/2003 de 9 de julio en la redacción dada por el art. Único 117 de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, con entrada en vigor el 1.01.2012:

“2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa”.

Las mayores consecuencias de esta aplicación se producirán en el desarrollo de las actuaciones administrativas de ejecución del patrimonio del concursado, dónde habrán de considerarse las competencias reservadas por la Ley Concursal, según el tipo de deuda y la situación del concurso.

Por otro lado, también hay que señalar que la tramitación de un procedimiento concursal no modifica ni limita la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte los acuerdos oportunos determinados o fijando la liquidación correspondiente o el importe debido por la entidad sujeta a concurso, puesto que ni la Ley 22/2003, Concursal, ni la LGT, incluyen precepto alguno que anule las facultades de la Administración Tributaria para practicar liquidaciones tributarias, tal y como se señala en resoluciones TEAC RG 940/2009 de 17.01.2012 y RG 872/2009 de 27.02.2012.

Continuando con el siguiente aspecto señalado, es preciso considerar la especial naturaleza de los créditos contra la masa en la legislación concursal, que tal y como ha admitido la Jurisprudencia y la doctrina del Tribunal de Conflictos de jurisdicción supone el carácter extraconcursal de los créditos contra la masa.

La regulación de los créditos contra la masa se contenía en el artículo 154 la Ley Concursal que establecía:

Artículo 154 Pago de créditos contra la masa

1. Antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta.

2. Los créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso. Los créditos del artículo 84.2.1.º se pagarán de forma inmediata. Las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos.

3. Las deducciones para atender al pago de los créditos contra la masa se harán con cargo a los bienes y derechos no afectos al pago de créditos con privilegio especial. En caso de resultar insuficientes, lo obtenido se distribuirá entre todos los acreedores de la masa por el orden de sus vencimientos.

Esta regulación experimenta una reforma con la Ley 38/2011, de 10 de octubre de manera que se consolida y amplía. Se mantiene la naturaleza extraconcursal de los créditos contra la masa, así como la inclusión en la ley de determinadas previsiones que tratan de conciliar ese régimen con el desarrollo del proceso concursal. Estas normas se recogen en el actual artículo 84 apartados 3 y 4 de la Ley Concursal:

“(…)

*3. Los créditos del número 1.º del apartado anterior se pagarán de forma inmediata. **Los restantes créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza y el estado del concurso, se pagarán a sus respectivos vencimientos.** La administración concursal podrá alterar esta regla cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa. Esta postergación no podrá afectar a los créditos de los trabajadores, a los créditos alimenticios, ni a los créditos tributarios y de la Seguridad Social.*

*4. Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. **Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.***

De esta normativa se extraen los siguientes elementos:

-Se mantiene la regla general del derecho patrimonial como es la procedencia del pago al vencimiento o exigibilidad del crédito.

-Esta regla general se puede alterar por la Administración concursal lo que podría suponer la “postergación” o alteración del pago al vencimiento.

-Esta posibilidad postergación o alteración no puede afectar a los créditos de los trabajadores, a los créditos alimenticios, ni a los créditos tributarios y de la Seguridad Social, cuya regla general ha de ser respetada y se pagarán a sus respectivos vencimientos.

-De manera similar a la regulación anterior, y ante el incumplimiento del pago se postergaba la ejecución para hacerlos efectivos hasta que se aprobara un convenio, se abriera la liquidación o transcurriera un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de esos actos. Con la nueva regulación se amplían las ejecuciones que pueden llevarse a cabo haciéndose mención a las ejecuciones judiciales o administrativas.

-Confirmando su naturaleza extraconcursal se confirma que esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento. (Art. 84.4 LC)

-Sobre su reconocimiento y comunicación no se altera el régimen anterior. Esto es, no existe un deber de los acreedores de comunicar los créditos contra la masa ni tampoco una competencia propia de la Administración concursal para proceder a reconocer estos créditos, sino tan solo la prelación de una relación separada en la que se detallarán y cuantificarán los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago con indicación de su vencimiento (arts 94.4, 96.5 y 152.1 LC).

Sobre este último aspecto se ha de indicar que la falta de competencia de su reconocimiento se aprecia mejor en el Art. 33 de la LC donde se regulan las funciones de la Administración Concursal, es decir, mientras se les reconoce la competencia para elaborar la lista de acreedores de los créditos concursales no se le atribuye una competencia similar respecto de los créditos contra la masa, sino tan solo la facultad para modificar el orden de pagos cuando lo estime conveniente lo cual no puede afectar a los créditos tributarios.

Cuarto.

En cuanto al régimen jurídico aplicable es preciso tener en cuenta la normas de Derecho Transitorio de la Ley 38/2011 con las que se introduce un nuevo régimen de los créditos contra la masa contemplada en la DT1ª.2

2. Por el contrario, serán de aplicación inmediata en relación con los concursos en tramitación a la entrada en vigor de esta ley, lo dispuesto en los artículos 9.2, 84.3, 4 y 5, la disposición adicional segunda bis, la disposición adicional sexta, la disposición final undécima bis, la disposición final undécima ter, el apartado 3 de la disposición final decimocuarta, el apartado 2 de la disposición final decimosexta, la disposición final trigésima, los artículos 154, 155.4, 156, 157.1, 163, así como el apartado 7 de la disposición final tercera de la Ley Concursal, modificados por esta ley.

En cuanto al devengo de los intereses y recargo, este régimen no se ve alterado por la Disposición Transitoria Novena de la Ley que afectaba al 164.2 LGT y que establece:

“ Efectos del concurso respecto de las acciones individuales y de los créditos en particular.

1. Los nuevos apartados 2 y 5 del artículo 56, el artículo 58 y el nuevo apartado 3 del artículo 76 de la Ley Concursal, modificados por esta ley, así como el nuevo apartado 2 de la disposición final undécima, que da nueva redacción al artículo 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán a los concursos en tramitación a la fecha de entrada en vigor de esta ley respecto de las ejecuciones que respectivamente no se hubiesen reanudado o iniciado tras la declaración de concurso.

Esto viene a suponer que aquellos concursos de acreedores iniciados a la fecha de entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 164 LGT –1 de enero de 2012- se regirán por lo dispuesto en la nueva normativa, tal y como ocurre en el supuesto que contempla la resolución recurrida en el cual la sociedad fue declarada en concurso por auto judicial de 31 de octubre de 2011.

Quinto.

La novedad más importante establecida sobre este nuevo régimen jurídico es la que ha introducido **la posición del Tribunal Supremo a través de la sentencia de 12.12.2014 confirmada posteriormente por la de 18.02.2015 Rec. Casación 2067/2013** en lo relativo a las ejecuciones administrativas a las que se refiere el también reformado Art. 84.4 de la LC. En esencia esta Doctrina establece que el Art. 84.4 de la LC no puede interpretarse literalmente sino con el conjunto de las normas concursales, entre ellas, con lo que dispone el artículo 55 de la LC, el cual establece una prohibición de ejecución que opera sobre los créditos concursales como sobre los créditos sobre la masa que cesa con la aprobación del Convenio.

El artículo 55 de la Ley Concursal, redactado según la reforma operada por la Ley 38/2011, (en adelante, LC) establece:

“ Artículo 55 Ejecuciones y apremios.

1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos”.

Sin embargo esta Doctrina debe limitarse a las actuaciones administrativas de ejecución que puedan seguirse contra el patrimonio del concursado. Pero en nada afecta a que la Administración Tributaria ante la falta de pago del crédito tributario a su vencimiento, crédito contra la masa, pueda dictar la providencia de apremio con la determinación de los correspondientes recargos del período ejecutivo sobre la base de lo dispuesto en el artículo 84.4 *in fine* que señala que *“esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.”*

Conjugando la lectura del artículo 55 LC con lo dispuesto en el artículo 164.2 LGT se deduce que no podrán seguirse apremios administrativos contra el patrimonio del deudor una vez declarado el concurso, con la única salvedad de que las condiciones para dictarse la providencia de apremio se dieran con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o se trata de créditos contra la masa. Es decir, que si el auto declarativo del concurso se dicta antes de la finalización del período voluntario de ingreso de la deuda no se podrá dictar la providencia de apremio y si el auto declarativo del concurso se dicta después de la finalización del período voluntario de ingreso de la deuda se podrá dictar la providencia de apremio pero no se podrá continuar con el procedimiento recaudatorio.

Igualmente, el artículo 164.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 38/2011, señala que, en el caso de concurso de acreedores, se podrá dictar la providencia de apremio respecto de los créditos contra la masa.

En muchas de las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, valga por todas la de 15.03.2013 Rec. casación 1727/2010, y entre cuyos aspectos principales está el de confirmar que los recargos generados por los impagos de créditos que, en ese caso eran cuotas de la Seguridad Social, devengados con posterioridad a la declaración de concurso y como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional del concursado comparten el carácter de crédito contra la masa (criterio que se confirmó en sentencias posteriores de 19, 21, 22 de marzo, 9, 10 y 11 de abril, 9, 14 y 23 de mayo, 4, 11 y 26 de junio, 26 y 29 de julio, 5, 26 y 30 de septiembre de 2013; 14, 3 sentencias del 21 y 2 sentencias del 22 de mayo; 4 sentencias del 2, 3 sentencias del 3, 4 sentencias del 4 de junio de 2014), se desprende un dato relevante cual es que en estos procedimientos existía una previa demanda incidental promovida por el Letrado de la TGSS interesando el pago de los créditos contra la masa, incidente que había reconocido la calificación de créditos contra la masa del principal pero no así del recargo, y dónde se motiva

la estimación del recurso de casación. En la STS de 18.02.2015 no existe esa previa demanda por el Letrado de la TGSS sino que es la entidad concursada la que instó la declaración de nulidad de las providencia de apremio y los recargos de apremio exigidos.

Sexto.

El artículo 84.2 de la LC, también modificado por la Ley 38/2011, enumera aquellos créditos que tienen consideración de créditos contra la masa, y entre ellos se encuentran los siguientes:

“5.º Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, o declare la conclusión del concurso”.

En el caso contemplado en la resolución recurrida nos encontrábamos ante el impago de una deuda derivada de la liquidación provisional practicada en relación con el IVA del período 05 del ejercicio 2012, y por lo tanto generada por el ejercicio de la actividad profesional con posterioridad a la declaración del concurso. Habiendo sido declarada la sociedad en concurso el 31.10.2011, y a pesar de la oposición del concursado a que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 55 de la LC se impide la iniciación de cualquier tipo de apremio administrativo, la jurisprudencia expuesta, destacando las STS de 15.03.2013 Rec. Casación 1727/2010 y 18.02.2015 Rec. Casación 2067/2013, sirven para rechazar que la previsión del art. 55 de la LC impida dictar la providencia de apremio de los créditos contra la masa e incluir en ellos los recargos del período ejecutivo. Conforme a esta Doctrina la invocación del art. 55 limitará las actuaciones de ejecución que pueda realizar la Administración Tributaria y que afecten al patrimonio de la concursada, como pudieran ser compensaciones y embargos, pero no impide dictar la providencia de apremio administrativa contra el concursado cuando se trata de créditos contra la masa.

En este sentido se ha pronunciado el TEAC en resoluciones como la RG 896/2011 de 17.07.2012 cuyo Fundamento de Derecho Segundo señala:

“En el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición se explica con suma claridad que la deuda apremiada es una deuda contra la masa, por lo que no le afectan las reglas contenidas en el artículo 55 de la LC. Se trata de una deuda regulada por el artículo 84.2, apartado 5º, de la misma norma,

(...)

Es evidente que la deuda correspondiente a la liquidación de intereses de demora como consecuencia de la denegación del aplazamiento de pago de la liquidación A2995009536000735, correspondiente al IVA autoliquidación 20 de noviembre de 2009, por importe de 574.933,77€, es una deuda generada por el ejercicio de la actividad empresarial de la deudora tras la declaración del concurso, que se produjo el día 2 de octubre de 2009, y en consecuencia ha de satisfacerse a su respectivo vencimiento, como se indica en el artículo 154.2 de la misma norma, dando lugar su impago al inicio de la vía de apremio, como ya señaló la propia Administración tributaria.”

El TEAC se había manifestado anteriormente en el RG1905-10 de 22 de septiembre y RG 2007-10 de 22 de julio indicando:

“TERCERO: *En segundo lugar se alega por la reclamante la nulidad de la providencia de apremio por falta de cumplimiento de la Ley Concursal. Respecto de esta cuestión debe indicarse que la liquidación apremiada (Liquidación anual del Impuesto de Sociedades del EJER:2008) se trata de una deuda generada con posterioridad a la fecha de la declaración del concurso el 29 de diciembre de 2008, y la deuda se genera el 31 de diciembre siguiente, coincidente con la fecha de devengo de dicho Impuesto, por lo que al tratarse de una deuda contra la masa, resulta de aplicación lo dispuesto en apartado 2 del artículo 154 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal en el que se establece “Los créditos contra la masa, cualesquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualesquiera que sea el estado del concurso”. En virtud de lo expuesto, no cabe sino*

debe declarar ajustada a derecho la providencia de apremio, al haberse dictado una vez finalizado el plazo voluntario de pago, iniciándose el procedimiento ejecutivo a tenor de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento General de Recaudación, al no concurrir tampoco ninguno de los motivos tasados de oposición al apremio que se establece en el apartado 3 del artículo 167 de la Ley 58/2003 General Tributaria.”

El siguiente argumento constituye el punto central de la Doctrina que se pretende unificar y que se refiere a la conclusión a la que llega al TEAR que señala que de acuerdo con el 84.4 de la LC la providencia de apremio se ha dictado prescindiendo por completo del procedimiento exigido que consiste en instar el reconocimiento del supuesto crédito contra la masa y su posterior ejecución ante el Juez del concurso. El TEAR afirma que “la calificación del crédito que se ostenta contra un deudor en concurso no puede derivar de la simple manifestación unilateral del acreedor si, como es el caso, este carácter viene siendo discutido por la sociedad deudora” y que la determinación de si un crédito es o no crédito contra la masa corresponde al Juez del concurso “...de acuerdo con la vis atractiva que ejerce su jurisdicción durante la tramitación del concurso y a la vista del informe que al efecto presenta la administración del concurso”.

El artículo 84.4 LC señala:

“Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.”

Frente a ello cabe argumentar que conforme al artículo 84.4 LC las cuestiones litigiosas que puedan plantearse sobre la calificación o el pago de los créditos contra la masa corresponden al Juez del Concurso. Ahora bien, ello no supone que todos los supuestos de calificación de los créditos contra la masa y pago de los mismos deban necesariamente y únicamente encauzarse por la vía del incidente concursal

Aquí es dónde se plasma la diferencia entre los créditos concursales y los créditos contra la masa. A diferencia de los créditos concursales, en el caso de los créditos contra la masa, no existe una competencia atribuida a la Administración Concursal para poder reconocer o no con plenos efectos jurídicos los citados créditos, como se desprende del art. 33.1.d) y 86 LC.

Por ello no puede afirmarse que según lo dispuesto en el artículo 84.4 LC sea preciso, en todo caso, acudir al incidente concursal para resolver sobre la calificación y pago, como requisito previo a su efectividad. Solamente cuando haya existido conflicto sobre la calificación o pago de los créditos contra la masa será preciso acudir al incidente concursal al cual pueden acudir tanto el acreedor como la Administración concursal y los terceros.

Derivado de la Doctrina de la STS de 12.12.20014 Rec. 2500/2013 y en relación con lo que se dispone respecto de los créditos contra la masa, desde el punto de vista concursal existen dos tipos de actuaciones o pronunciamientos con distintos efectos:

-Las actuaciones declarativas, que en el caso de la providencia de apremio, implicarían el reconocimiento de la falta de pago en período voluntario, la posibilidad de dictar la providencia de apremio, la determinación de los recargos del período ejecutivo y, en su caso, los intereses de demora. En cuanto a estos pronunciamientos y tal y como se reitera en la STS de 18.02.2015 no existe ningún obstáculo procesal ni sustantivo en la legislación concursal.

-Las actuaciones de ejecución que, en caso de la providencia de apremio, supondría la determinación de las consecuencias de la falta de pago en el período concedido respecto del patrimonio del concursado. Estas actuaciones exigirán el ejercicio de una acción de pago con carácter previo al inicio de una actuación ejecutiva.

Por ello, no existiendo una competencia propia y específica de la Administración Concursal para el reconocimiento de los créditos contra la masa rige el principio de extraconcursalidad y la revisión final de los litigios sobre la calificación o pago de estos litigio ante el Juez del Concurso siempre que siga vigente el proceso concursal.

En esta situación hay que entender los siguientes puntos:

-Que la actuación de la Administración Tributaria al dictar la providencia de apremio de los créditos contra la masa no actúa como un acreedor particular más sino como un órgano de la Administración dotado de las facultades y competencias que contempla la LGT que no vienen impelidas por la Ley Concursal.

-Los artículos 164 y 167 de la LGT imponen que el órgano administrativo deba determinar si concurre el presupuesto de hecho de la norma. Esto es, si el crédito ha resultado impagado en el período de ingreso en voluntaria, esto es, si estando la deudora en concurso, el crédito puede considerarse como crédito contra la masa para poder dictar la providencia de apremio.

-Esta función está amparada en las facultades de autotutela declarativa que se derivan del artículo 163 de la LGT. Estas facultades solo quedan limitadas por la competencia que tiene el Juez del Concurso para conocer los litigios que se pueden plantear sobre la calificación y pago de los créditos sobre la masa, bien se inicien a instancia del concursado, bien a instancia de un tercero interesado o aún de la propia administración concursal, siempre y cuando siga existiendo el citado proceso concursal en el momento de plantearse la cuestión litigiosa ya que, en caso contrario, deberá resolverse de manera prejudicial.

-Ello no supone que el pronunciamiento declarativo realizado por la Administración Tributaria en primera instancia desconozca las competencias del Juez del concurso puesto que, por un lado, es un pronunciamiento de tipo declarativo para determinar la procedencia de dictar la providencia de apremio y liquidar los recargos del período ejecutivo y, por otro lado, no tiene naturaleza de autotutela ejecutiva, ya que ésta se somete al juez del concurso a través del ejercicio de la correspondiente acción de pago cuando el crédito resulte impagado la cual se ejercerá ante el Juez del concurso.

-Por último hay que señalar que no existe una “vis atractiva” del concurso puesto que esa vis atractiva solo se fundamenta en el control de las ejecuciones que se puedan seguir frente al patrimonio del concursado y la providencia de apremio que se dicta respecto de los créditos contra la masa constante el concurso en nada afecta a esa competencia de ejecución. A ello habría que añadir que la vis atractiva no recae sobre aquellas competencias que no se incluyen en el artículo 8 de la LC y entre ellas, no se incluyen las competencias administrativas declarativas.

Como únicas salvedades a esta posibilidad de dictar este pronunciamiento relativo a la providencia de apremio se podría señalar:

-Que este pronunciamiento sobre créditos contra la masa debe hacerse considerando los criterios derivados de la legislación concursal.

-Que este pronunciamiento declarativo puede ser objeto de impugnación ante el juez del concurso a través de la acción de calificación prevista en el artículo 84.4 LC.

-Que este pronunciamiento puede ser objeto de revisión por los TEA o en su caso, en la vía contencioso-administrativa con carácter prejudicial en caso de no constar planteado el citado incidente o bien en el caso de haber concluido el concurso que dio lugar a esa providencia de apremio.

-Que, con independencia de los pronunciamientos declarativos contenidos en la providencia de apremio de los créditos contra la masa, el inicio de actuaciones de ejecución contra el patrimonio del concursado por la falta de pago de esta providencia de apremio quedarán sometidas a lo dispuesto en el artículo 84.4 LC en los términos en que ha sido interpretado por el TS.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio que la Administración Tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, y para ello no es necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso.

[1] El subrayado es nuestro.

[2] El subrayado es nuestro.

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