

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068791

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de noviembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 4926/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Concurrencia con procesos concursales. *Providencia de apremio sobre deudas correspondientes a deudores declarados en concurso de acreedores cuando se trate de créditos tributarios calificados como deudas contra la masa.*

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Lo que se plantea en el caso que nos ocupa es la posibilidad de dictar providencia de apremio sobre deudas correspondientes a deudores declarados en concurso de acreedores cuando se trate de créditos tributarios que tienen la calificación de deudas contra la masa, según lo dispuesto en los arts. 84.4 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal) y 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT), tanto con la normativa actual como la existente con anterioridad a la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre. Pues bien, conjugando la lectura del art. 55 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal) con lo dispuesto en el art. 164.2 de la Ley 58/2003 (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 si se trata de créditos contra la masa. En el caso de créditos contra la masa, el art. 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT), en la redacción dada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, señala expresamente que, en el caso de concurso de acreedores, se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003 (Ley Concursal), sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio en caso de que se trate de créditos contra la masa. Así, la previsión del art. 55 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), en relación con lo dispuesto en los arts. 84.4 del mismo texto legal y 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT), no impide dictar la providencia de apremio de los créditos contra la masa, sino que las limitaciones que establece el citado artículo se circunscriben a las actuaciones de ejecución que pueda realizar la Administración tributaria que afecten al patrimonio de la concursada, relativas a compensaciones o embargos, pero que ello no impide dictar la providencia de apremio administrativo de las deudas del concursado cuando se trata de créditos contra la masa impagados a su vencimiento. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 25, 164 y 242.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 55, 84 y disp. final undécima.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 30.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, 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 sito en C/ San Enrique, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 19 de junio de 2015 número 28/6176/15, deducida contra una providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

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

1- Con fecha 23.12.2014 se dictó contra la sociedad interesada la providencia de apremio con clave A28... en concepto de IRPF retenciones e ingresos a cuenta arrendamientos 12-2008 por importe total de principal más recargo de apremio de 2.592,00 € en la que se indica que el día 20.05.2009 había finalizado el plazo de pago de la deuda en período voluntario.

La providencia de apremio fue notificada el 23.01.2015 a D^a MC en calidad de administradora concursal de la entidad deudora. El concurso había sido declarado por auto de 10.11.2008 del Juzgado de lo Mercantil nº 6 de Madrid.

2- La representación concursal de la sociedad interpuso contra la providencia de apremio la reclamación 28-6176-2015 ante el TEAR mediante escrito presentado el día 20.02.2015 en el que se alega que la providencia de apremio era contraria a lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley 22/2003 de 9 de Junio, concursal (en adelante LC)

3- El TEAR dicta resolución con fecha 19.06.2015 estimando la reclamación económico-administrativa 28-6176-2015 para lo cual argumenta lo siguiente:

SEGUNDO:

El artículo 55.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece que declarado el concurso no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor y que podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en los 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. Por su parte, el artículo 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que 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.

TERCERO:

*De acuerdo con dichas disposiciones, la providencia de apremio de que se trata resulta improcedente pues las condiciones para su dictado **no se dieron con anterioridad a la fecha de declaración del concurso** y ello por cuanto consta en el expediente que el plazo de pago en período voluntario de la liquidación origen de la providencia de apremio reclamada (IRPF retenciones e ingresos a cuenta arrendamientos 12-2008)) venció el 20 de Mayo de 2009, y que el auto declarativo del concurso es de fecha 10 de noviembre de 2008, por lo que no procede la emisión de la providencia de apremio reclamada, ya que la fecha relevante a estos efectos es la del vencimiento del período voluntario de pago.*

El TEAR también ha dictado en única instancia, con esta misma fecha 19.06.2015, otras dos resoluciones en el mismo sentido y relativas a la misma entidad, en concreto las resoluciones 28-6186-2015 y 28-6200-2015. Con fecha 26 de junio y 17 de julio de 2015 se han dictado otras quince resoluciones idénticas.

Segundo.

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea en virtud de los siguientes fundamentos:

-El pronunciamiento del TEAR que ha motivado el presente de alzada se basa en que la providencia de apremio de que se trata resulta improcedente pues las condiciones para su dictado no se dieron con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Sin embargo, en la argumentación que corresponde hacer contra la resolución impugnada hay que partirse de una diferenciación esencial que no ha tenido en cuenta el TEAR, que es la diferenciación que hace la Ley Concursal entre créditos concursales y créditos contra la masa.

-En cuanto a los créditos contra la masa, el artículo 84.2 de la Ley Concursal enumera los que han de tener consideración de tales, entre los que se encuentran los siguientes, tanto en la redacción actual como en la anterior de este apartado:

-Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso.

-Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de la responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración del concurso y hasta su conclusión.

La distinción es sumamente relevante porque su tratamiento en la Ley Concursal es diferente como se argumenta a continuación.

En el presente caso, siendo la deuda tributaria de la entidad en concepto de IRPF, retenciones e ingresos a cuenta arrendamientos 12-2008, y la fecha de declaración del concurso el día 10.11.2008, resulta claro que se trata de un crédito contra la masa.

- Establecido lo anterior, hay que indicar que el artículo 55 Ley Concursal relativo a ejecuciones y apremios de la Ley Concursal tanto en su redacción vigente como en la anterior a la reforma operada por la Ley 38/2011, no impide la emisión y notificación de providencias de apremio relativas a créditos contra la masa, lo que por otra parte no implica que se vaya a proceder a la ejecución del patrimonio del deudor en tanto esté vigente en procedimiento concursal. En este sentido se ha manifestado también el TEAC en resoluciones como la de 8.05.2013 RG 3034-2011.

Asimismo el Tribunal Supremo se ha referido a la procedencia de que las cuotas a la Seguridad Social -a los presentes efectos equiparables a las deudas tributarias- que constituyan créditos contra la masa por haberse devengado con posterioridad a la declaración del concurso, generen los correspondientes recargos en caso de impago a su vencimiento. Así lo manifiesta en su sentencia de 18.02.2015 (Rec. nº 2067/2013).

-Por tanto la normativa a tener en cuenta respecto de los créditos contra la masa se encuentra en los siguientes preceptos:

-En el apartado 4 del artículo 84 de la Ley Concursal dedicado a Créditos concursales y créditos contra la masa, introducido por la Ley 38/2011 y aplicable al caso de acuerdo con la Disposición Transitoria Primera apartado 2, que el TEAR no cita.

-En el artículo 164, apartado 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) relativo a la concurrencia de procedimientos, en su redacción dada por la Ley 38/2011 aplicable al caso por disponerlo así su Disposición Transitoria Novena apartado 1.

-A la vista de las normas transcritas resulta que el TEAR no ha tenido en cuenta las modificaciones en la Ley Concursal y la LGT descritas, relativas a los artículo 84.4 v y 164.2 LGT, preceptos que recogen la procedencia de dictar providencias de apremio a un deudor declarado en concurso de acreedores siempre y cuando se trate de créditos contra la masa.

Sin embargo, ello no es una novedad de la Ley 38/2011, sino que ya con anterioridad, la normativa concursal y tributaria distinguían perfectamente entre las acciones ejecutivas que la Administración podía o no llevar a cabo según se tratase de créditos contra la masa o concursales y así se reconoce en resoluciones como la dictada por el TEAC el 22.10.2011 RG 1905-10.

Por todo ello, finaliza solicitando del TEAC que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada, en la que se fije como criterio que el artículo 55 de la Ley Concursal -tanto en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 38/2011 como en la redacción vigente, a los efectos del presente recurso prácticamente iguales- no impide que la Administración Tributaria pueda dictar providencias de apremio a deudores declarados en concurso de acreedores siempre y cuando se trate de créditos tributarios contra la masa, por disponerlo tanto el artículo 84.4 Ley Concursal como el 164.2 LGT.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, consta la formulación de las siguientes alegaciones:

-Extemporaneidad del recurso interpuesto al tratarse de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio y teniendo en cuenta el plazo de tres meses que regular el artículo 242.2 LGT desde la notificación de la resolución al órgano recurrente o conocimiento por el mismo. Sin embargo, dictada la resolución impugnada en fecha 19 de junio no se presenta el escrito de interposición de recurso hasta el 11 de noviembre de 2015, casi 5 meses después sin que se acredite en el expediente una fecha de conocimiento que justifique su interposición en plazo.

-Falta de fundamento del recurso de unificación de criterio. Según el artículo 242 es un presupuesto para la estimación del presente recurso extraordinario la existencia de una resolución gravemente dañosa y errónea o en la que se apliquen criterios distintos a los contenidos en otras resoluciones de otros tribunales u órganos económico-administrativos. Sin embargo en este caso no se acredita la concurrencia de ninguno de esos factores pues el carácter gravemente dañoso ni siquiera se alega por la recurrente; y en cuanto al criterio, no se identifica con claridad donde radica esa diferencia ni se expone contraste con otras resoluciones pues el recurso se limita a hacer referencia a una única resolución sin que se justifique que se trate de un caso análogo al presente.

En cuanto al error supuestamente cometido, se invocan por la recurrente la redacción de unos preceptos legales que derivan de las modificaciones introducidas por la Ley 38/2011 vigentes a partir de la entrada en vigor de las mismas, en enero de 2012. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que la deuda es anterior y por ello deben aplicarse las normas vigentes en el momento del surgimiento de la obligación de pago sin que para ellos sea válido escudarse en la Disposición Transitoria de la propia Ley 38/2011 que hace referencia a los procedimientos concursales que se encuentran en trámite. Ello supone que el precepto se aplicará para aquellos impagos que se produzcan a partir de ese momento, sin que el hecho de haberse iniciado antes el proceso concursal que en ese momento esté en curso pueda limitar la aplicación "ex nunc", a partir del momento de la redacción modificada de la norma. Pero nunca puede interpretarse como una aplicación "retroactiva" de una norma de carácter sancionador para deudas de vencimiento anterior a la entrada en vigor de la nueva normativa.

A ello habría que añadir que la deuda de origen cuyo apremio se discute ha sido impugnada por la Administración concursal. De forma que una vez acreditado que no existieron las rentas arrendaticias supuestamente satisfechas, ni las retenciones practicadas, no cabrá hablar de devengo de recargo alguno sobre las mismas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Antes de entrar en la cuestión de fondo planteada en este recurso es preciso analizar con carácter previo cuestiones como la posible extemporaneidad así como la procedencia del recurso extraordinario de alzada interpuesto de acuerdo con lo alegado por el recurrente en única instancia.

El artículo 242.2 de la LGT dispone:

"2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso”.

En primer lugar, debe hacerse constar que este Tribunal ha requerido al TEAR de Madrid, órgano autor de la resolución ahora recurrida y ha quedado acreditado que la fecha en que la resolución ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir ha sido el 14.08.2015. La documentación acreditativa de este hecho queda incorporada al presente expediente.

Sentado lo anterior, en lo que respecta al cómputo de un plazo expresado por meses, tal y como ha manifestado este TEAC con carácter de doctrina en diferentes resoluciones, baste citar por todas, la Resolución 2642/2007 de 17/12/2008, cuando se trata del plazo para interponer recursos o reclamaciones, el plazo se inicia al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye en el mismo ordinal al día de notificación o publicación en el mes correspondiente de que se trate. Este criterio sería luego acogido por el artículo 48.3 y 4, párrafo segundo de la Ley 30/1992 como el propio Tribunal reconoce matizándose en dicho precepto además, que «*si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes*».

Las remisiones que se hacen al artículo 48 de la Ley 30/1992, a partir del 1 de octubre de 2016, hay que entenderlas realizadas al artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que regula el cómputo de los plazos.

En el caso que nos ocupa, la resolución del TEAR de Madrid impugnada dictada con fecha 19 de mayo de 2015 tuvo entrada en el Departamento de Recaudación el 14 de agosto 2015, según ha quedado acreditado en el expediente formado por el TEAR por lo que habiendo tenido entrada en el TEAC el escrito de interposición del recurso el 13 de noviembre de 2015, el recurso se ha interpuesto en el plazo preceptivo de los tres meses.

En cuanto a la admisibilidad del recurso extraordinario de alzada se ha de señalar que este recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes, teniendo en cuenta la redacción del artículo 242 de la LGT aplicable en la fecha de interposición del presente recurso extraordinario, según lo dispuesto en la disposición transitoria única.7 a) de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.

Así se deduce del apartado 1 del artículo 242 de la LGT:

“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones..”

No se puede compartir la falta de fundamento del recurso de unificación de criterio tal y como alega el interesado en única instancia, en la medida en que la cuestión planteada se suscita ante una resolución considerada gravemente dañosa y errónea en cuanto que se pone en duda si lleva a cabo o no una aplicación errónea de la normativa concursal a la hora de diferenciar los créditos concursales de los créditos contra la masa y la posibilidad de dictar apremios sobre unos u otros por parte de la Administración Pública. Se alegan, asimismo, por el Centro Directivo recurrente la existencia de resoluciones dictadas por el TEAC en la materia y consta además, como se razonará más adelante, la existencia de criterios diferentes aplicados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

Tercero.

Entrando sobre el fondo de la cuestión, lo que se plantea en el presente recurso es la posibilidad de dictar providencia de apremio sobre deudas correspondientes a deudores declarados en concurso de acreedores cuando se trate de créditos tributarios que tienen la calificación de deudas contra la masa, según lo dispuesto en los artículos 84.4 de la Ley Concursal y 164.2 de la LGT, tanto con la normativa actual como la existente con anterioridad a la reforma operada por la Ley 38/2011.

Cuarto.

La normativa a tener en cuenta en el tema que nos ocupa es la que se expone a continuación.

El artículo 164 de la LGT dedicado a la "Concurrencia de procedimientos", y en concreto su apartado 2, señalaba en su redacción original aplicable desde 1.07.2004:

"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."

Asimismo la Disposición transitoria novena de la Ley 38/2011 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.

2. Los artículos 58 y 59 bis de la Ley Concursal, en su redacción dada por esta ley, se aplicarán a los concursos en tramitación a la fecha de su entrada en vigor en los que no hubiese sido presentado el informe."

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 –1.01.2012- 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 10.11.2008.

Por su parte, el artículo 55 de la Ley Concursal en su redacción original establecía:

“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.

Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio 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.

3. Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho.

4. Se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta ley para los acreedores con garantía real.”

Posteriormente, con la redacción de la reforma operada por la Ley 38/2011 se 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.

3. Cuando las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos.

4. Se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta ley para los acreedores con garantía real.

Si se comparan ambas redacciones, se observa una variación en la terminología empleada para referirse a las actuaciones ejecutivas llevadas a cabo por la Administración en sus respectivos procedimientos administrativos, puesto que el artículo 55 de la Ley Concursal, en su redacción original, señala que declarado el concurso podrán continuarse aquellos “procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio” mientras que con la modificación realizada por la Ley 38/2011 señala que hasta la

aprobación del plan de liquidación podrán continuarse aquellos “procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado la diligencia de embargo”. Sin embargo, en ambos casos se está refiriendo a ejecuciones derivadas de embargos previos sobre bienes concretos y no a la posibilidad de dictar apremios sobre deudas tributarias.

Conjugando la lectura del artículo 55 Ley Concursal 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 si se trata de créditos contra la masa.**

En el caso de créditos contra la masa, el artículo 164.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 38/2011, señala expresamente que, en el caso de concurso de acreedores, se aplicará lo dispuesto en la Ley Concursal, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio en caso de que se trate de créditos contra la masa.

El artículo 84.2 de la Ley Concursal, 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.
(...)”

Y el mismo artículo 84 de la Ley Concursal en su apartado 4, introducido por la Ley 38/2011 y aplicable al caso de acuerdo con la disposición transitoria primera, apartado 2, señala:

4. 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”.

La Disposición Transitoria Primera de la Ley 38/2011, que contempla el régimen general transitorio señala:

“Disposición transitoria primera *Régimen general*

1. La presente ley se aplicará a las solicitudes que se presenten y concursos que se declaren a partir de su entrada en vigor.

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”.

Llegados a este punto es preciso desestimar las alegaciones presentadas por el interesado en única instancia en el punto en que considera que la deuda es anterior a la reforma operada por la Ley 38/2011 y que por ello habría que aplicar la normativa anterior, cuando las Disposiciones Transitorias anteriormente reproducidas indican, expresamente, los preceptos que serán de aplicación inmediata en relación con los concursos que se encuentren en tramitación a la entrada en vigor de esta Ley; en concreto el artículo 84.4 de la Ley Concursal, lo que en ningún caso supone la aplicación retroactiva de una norma de carácter sancionador puesto que se trata de una norma procedimental relativa al momento en que se devengan los recargos ejecutivos de las deudas

tributarias impagadas en los procedimientos administrativos cuando concurren con un procedimiento concursal, recargos que tienen la consideración de obligaciones tributarias accesorias según el artículo 25 de la LGT y no de sanciones. También a este respecto es indiferente que la deuda sobre la que se discute la posibilidad o no de dictar la providencia de apremio haya sido objeto de impugnación puesto que si no media suspensión administrativa de acuerdo con las normas que regulan el régimen de recursos y reclamaciones, la impugnación o interposición de recurso o reclamación sobre la deuda de origen no tiene efectos suspensivos.

En este supuesto, la deuda tributaria reclamada a la entidad en concurso de acreedores es por el concepto de IRPF retenciones e ingresos a cuenta de arrendamientos por el período 12-2008, procedente del ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor y devengada con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, por lo que se trata de un crédito contra la masa.

Quinto.

La nueva redacción de las normas señaladas, en concreto los artículos 55 y 164.2 de la Ley Concursal, tal y como recoge la Exposición de motivos de la Ley 38/2011, ha tenido como finalidad introducir una serie de modificaciones que pretenden corregir errores de enfoque detectados en la práctica así como colmar las lagunas de la ley. En este sentido ha venido a aclarar las potestades administrativas respecto de los créditos tributarios en el ámbito de los procesos concursales sin que ello haya supuesto una modificación en lo relativo a la posibilidad de dictar la providencia de apremio con respecto de los créditos contra la masa.

El TEAC ya se había pronunciado sobre esta cuestión en su resolución de 8.05.2013, RG 3034-2011 cuyo fundamento de derecho segundo señala:

SEGUNDO.-

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, que dispone

“Tienen la consideración de créditos contra la masa, y serán satisfechos conforme a lo dispuesto en el artículo 154:

.....
5º 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 debidas en caso 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, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso”.

Es evidente que la deuda relativa a la liquidación A29..., correspondiente al IVA autoliquidación del mes de julio de 2010, por importe de 729.219,74 €, 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.”

Este mismo criterio es el manifestado por el TEAC en la resolución de 22.09.2011, RG 1905-2010 en relación al devengo del recargo de apremio sobre la deuda derivada de la declaración anual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 cuyo devengo se produjo el 31.12.2008 y por tanto generada con posterioridad a la fecha de declaración del concurso que se produjo el 29.12.2008, y tratándose de un crédito contra la masa:

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 criterio que hay que entender superado porque las sentencias del Tribunal Supremo han venido a aclararlo posteriormente es el manifestado por el TEAC en resolución de 6.09.2012 RG 3473/2010 que interpretó el artículo 84.4 Ley Concursal de la siguiente forma, considerada ahora errónea: *"De conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.4 de la Ley Concursal, debe transcurrir el plazo de un año desde la declaración de concurso para el inicio de ejecuciones administrativas tendentes a la satisfacción de créditos contra la masa. En su virtud, procede la anulación de la providencia de apremio dictada antes de que hubiera transcurrido el plazo de un año desde la declaración del concurso."*

Las ejecuciones administrativas a las que se refiere aquí el TEAC han de venir entendidas a las actuaciones administrativas de ejecución que puedan seguirse sobre el patrimonio de la concursada y que puedan implicar la enajenación de bienes, pero no en lo relativo a la posibilidad de dictar la providencia de apremio respecto de los créditos contra la masa exigibles a su vencimiento.

El Tribunal Supremo ha interpretado de esta manera los artículos mencionados en relación a la cuotas de la Seguridad Social, equiparables a estos efectos a las deudas tributarias, que constituya créditos contra la masa por haberse devengado con posterioridad a la declaración del concurso y que generan los correspondientes recargos en caso de impago a su vencimiento. La sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 18.02.2015 recoge como criterio que *"El crédito contra la masa que la TGSS ostenta por cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, en caso de impago, pueden generar tanto intereses como recargos, y tienen la misma consideración de créditos contra la masa. Una vez abierta la fase de liquidación, no procede iniciar una ejecución separada."* E incluso hace mención a otras sentencias dónde recoge el mismo criterio reconociendo, inclusive, el carácter de crédito contra la masa del propio recargo devengado. Señala en su Fundamento de Derecho Tercero:

2. Sobre la naturaleza jurídica de los recargos de las cuotas de la Seguridad Social devengadas con posterioridad a la declaración de concurso.

Esta Sala se ha pronunciado reiteradamente sobre la cuestión planteada por el recurrente. Aparte de las ya citadas en el recurso, las SSTS núms. 237/2013 de 9 de abril, 379/2013 de 4 de junio, 315/2013 de 23 de mayo; 246/2013 de 14 de mayo y 321/2013 de 9 de mayo, y posteriores, han resuelto la cuestión litigiosa en el sentido de considerar que los recargos generados por el impago de las cuotas devengadas de la Seguridad Social con posterioridad a la declaración de concurso y como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional del concursado (ex arto 44 LC) comparten el carácter de crédito contra la masa.

El Tribunal Supremo ya se había pronunciado a este respecto en sentencias como la de 15.03.2013 Recurso de casación 1727/2010.

Estimación del único motivo de casación

4. Doctrina de la Sala sobre el recargo y los intereses devengados por cuotas posteriores a la declaración de concurso

Para la resolución del recurso debemos partir de una interpretación conjunta y sistemática de las normas que se refieren al devengo de intereses y la aplicación de recargos por la falta de pago de cuotas de la Seguridad Social posteriores a la declaración de concurso.

Los créditos contra la masa devengan intereses, pues no se ven afectados por la regla prevista en el art. 59.1 LC, según el cual, tras la declaración de concurso queda suspendido el devengo de los intereses, legales o convencionales, salvo los correspondientes a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía.

El art. 59 se encuentra ubicado dentro de la sección tercera (" De los efectos sobre los créditos en particular "), del capítulo II (" De los efectos sobre los créditos "), del título III (" De los efectos de la declaración de concurso ") de la Ley Concursal . En atención a esta ubicación sistemática, se entiende que la suspensión del devengo de intereses afecta únicamente a los créditos que, conforme al art. 49 LC, con el que comienza el capítulo II, forman parte de la masa pasiva. El art. 84.1 LC especifica que no forman parte de la masa pasiva los créditos contra la masa. Razón por la cual, a los créditos contra la masa no se les aplican los efectos previstos sobre los créditos en la reseñada sección tercera, entre los que se encuentra la suspensión del devengo de intereses.

La suspensión del devengo de intereses respecto de los créditos concursales tiene su justificación en que quedan afectados a la solución concursal por la que se opte, el convenio y la liquidación, sin que sean exigibles estos créditos antes de que se alcancen tales soluciones. Además, el cese del devengo de intereses facilita la determinación de los importes de los créditos concursales, y con ello la determinación de los quórums y mayorías exigidos por la Ley para la constitución de la junta y la aceptación de la propuesta de convenio. Lo que no impide que, conforme al art. 59.2 LC, si se aprueba un convenio que no contenga ninguna quita, pueda haberse pactado el pago total o parcial de los intereses cuyo devengo hubiese quedado suspendido. Y en caso de liquidación, también prevé el art. 59.2 LC que, " si resultara remanente después del pago de la totalidad de los créditos concursales, se satisfarán los referidos intereses calculados al tipo convencional ".

Por contra, **los créditos contra la masa, en la medida en que han de ser pagados a sus respectivos vencimientos**, son exigibles y devengan intereses, conforme a lo previsto en la Ley Concursal. Así se preveía en la redacción original del art. 154 LC, que con la reforma introducida por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, ha pasado al art. 84.3 LC. Y, aunque este mismo precepto legitima a la administración concursal para alterar la regla del vencimiento, " 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 ", en ningún caso afectara a los créditos de la Seguridad Social. Por lo que, en cualquier caso, tanto antes de la Ley 38/2011, en el art. 154 LC, como después, en el art. 84.3 LC, los créditos contra la masa por cuotas de la Seguridad Social son exigibles a sus respectivos vencimientos y, por aplicación del art. 25 LGSS, **su falta de pago genera no sólo el devengo de intereses sino también el correspondiente recargo.**

5. Es cierto que, una vez declarado el concurso, conforme a lo previsto en el art. 55.1 LC, " no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor ", salvo las excepciones previstas en el propio art. 55 y en el artículo siguiente.

Este efecto no impide que el crédito contra la masa, si bien no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio (art. 133.2 LC), sea exigible a su vencimiento y, consiguientemente, no sólo devengue intereses, sino que, en el caso de las cuotas de la Seguridad Social, la falta de pago provoque el preceptivo recargo, conforme al art. 25 LGSS. Y este recargo, lógicamente, tendrá la misma consideración de crédito contra la masa que el crédito cuyo impago ha motivado su devengo, por aplicación de la regla de sometimiento de la deuda accesoria a la misma calificación que merezca la principal (" accessorium sequitur naturam sui principalis "), como explicamos en la Sentencia 705/2012, de 26 de noviembre .

6. Estimación del motivo de casación . Ha quedado acreditado en la instancia que las cuotas de la Seguridad Social reclamadas con cargo a la masa del concurso se han devengado con posterioridad a la declaración de concurso, como consecuencia de la continuación de la actividad empresarial de la sociedad concursada, razón por la cual no se discute que tengan la consideración de créditos contra la masa, al amparo del art. 84.2.5º LC .

En consecuencia con lo argumentado hasta ahora, podemos concluir que los créditos contra la masa que la TGSS tiene por cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, en caso de impago, pueden generar tanto intereses como recargos, que tienen la misma consideración de créditos contra la masa, al amparo de lo previsto en el art. 84.2.5º LC .

Este ha sido también el criterio manifestado por los TEARS como la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 31.03.2016 RG 45/736/2015 cuyo criterio manifiesta que en caso de concurso de acreedores, la falta

de pago a vencimiento de los créditos tributarios calificados en el concurso como créditos contra la masa, tiene como consecuencia el devengo de los recargos del periodo ejecutivo, que se liquidan en la providencia de apremio. Ello no supone una concreta actuación de ejecución de bienes y derechos del obligado tributario de acuerdo con lo establecido en el Art. 55.1 LC según el cual quedarían vedadas una vez declarado el concurso ya se refieran a créditos concursales o a créditos contra la masa.

Esta resolución encuentra su apoyo en sentencias del Tribunal Supremo como las que reproduce en su Fundamento de Derecho Sexto:

6º.- Llegados a este punto, ha de traerse a colación, para la resolución de la cuestión que nos ocupa, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en diversas sentencias ha venido a admitir el devengo del recargo de apremio en relación a los créditos contra la masa no satisfechos a vencimiento.

Así, en sentencia 512/2013 de la Sala de lo Civil, de fecha 29/07/2013, (Rec. n.º 1735/2011), el Alto Tribunal viene a admitir el devengo del recargo de apremio correspondiente al impago de las cuotas de Seguridad Social calificadas como créditos contra la masa, en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"Esta Sala se ha pronunciado sobre la cuestión planteada en el presente recurso. Así las SSTS núm. 379/13 de 4 de junio , 315/13 de 23 de mayo , 246/13 de 14 de mayo y 321/13 de 9 de mayo , y posteriores, han resuelto la cuestión litigiosa en el sentido de estimar el recurso por considerar que los recargos generados por el impago de las cuotas devengadas de la Seguridad Social con posterioridad a la declaración de concurso y como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional del concursado (ex art. 44 LC) comparten el carácter de crédito contra la masa.

Ciertamente el art. 81.2.5º de la LC atribuye a los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, la consideración de crédito contra la masa, sin hacer ninguna previsión específica respecto de los recargos de las cuotas de la seguridad social, a diferencia de los recargos devengados con anterioridad a la declaración de concurso, que tienen la consideración de subordinados.

En tanto que los créditos concursales no son exigibles tras la declaración del concurso hasta que no se alcance la solución al mismo, bien sea la de convenio bien sea la de liquidación, los créditos contra la masa deben ser pagados a su vencimiento, según establece actualmente el art. 84.3 de la LC , tras la reforma de la Ley 38/2011. Si bien el citado precepto (antes el art. 154.2 LC) faculta a la administración concursal a alterar esta regla (la del vencimiento) cuando lo considere conveniente en interés del Concurso, y siempre que presuma que existe masa activa suficiente para satisfacer la totalidad de los créditos contra la masa, tal postergación sufre determinadas excepciones, entre ellas, los créditos de la Seguridad Social. El impago de las cuotas de la Seguridad Social, devenga el correspondiente recargo si no son satisfechas a su vencimiento. Aunque el art. 55.1 de la LC excluye el inicio de ejecuciones singulares tras la declaración del concurso, ninguna norma impide que la cuota de la Seguridad Social devengada, que tiene la consideración de crédito contra la masa, exigible a su vencimiento, su impago origine el nacimiento del correspondiente recargo, conforme establece el art. 25 de la LGSS. Recargo que tendrá la misma consideración de crédito contra la masa que el crédito que ha motivado su devengo, por aplicación de la regla de sometimiento de la deuda accesoria a la misma calificación que merezca la principal (SSTS 705/2012, de 26 de noviembre y 237/2013, de 9 de abril)."

En idénticos términos, la sentencia 525/2013 de la Sala de lo Civil, de fecha 05/09/2013, (Rec. n.º 1736/2011), el Tribunal Supremo vuelve a admitir el devengo del recargo de apremio por la falta de pago a vencimiento de las cuotas de Seguridad Social calificadas como créditos contra la masa.

Y en muy similares términos, e idéntico criterio, se había pronunciado ya el Tribunal Supremo, en sentencia de la Sala de lo Civil 238/2013, de fecha 11/04/ 2013, (Rec. n.º 770/2011), en la que establece (el subrayado es nuestro):

"Esta Sala se ha pronunciado ya sobre la cuestión planteada en el recurso de casación. Las sentencias de la Sala 1ª del Tribunal Supremo núm. 705/2012, de 26 de noviembre, recurso núm. 1723/2010 , núm. 149/2013, de 15 de marzo, recurso núm. 1727/2010 , y posteriores, han resuelto la cuestión litigiosa en el sentido de considerar que los recargos generados por el impago de las cuotas de Seguridad Social de la empresa declarada en

concurso devengadas con posterioridad a dicha declaración comparten con el principal de dichas cuotas el carácter de crédito contra la masa. Esta sentencia sigue la línea jurisprudencial sentada en tales sentencias.

El régimen de dichos recargos es diferente según correspondan a cuotas devengadas antes de la declaración del concurso, o a las devengadas con posterioridad. Respecto de los primeros, tales recargos son créditos concursales a los que la Ley Concursal atribuye la calificación de créditos subordinados. Por el contrario, ninguna previsión específica se contiene respecto de los recargos de las cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, más allá de la consideración general de créditos contra la masa que el art. 84.2.5º de la Ley Concursal atribuye a los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, lo que hay que poner en relación con el art. 44 de la Ley Concursal, que establece como principio general que la declaración de concurso no interrumpirá la continuación de la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor.

Mientras que los créditos concursales no son exigibles tras la declaración de concurso en tanto no se alcance la solución del concurso, sea la de convenio, sea la de liquidación, los créditos contra la masa han de ser pagados a sus respectivos vencimientos (art. 154.2, actual 84.3, de la Ley Concursal), por lo que son exigibles pese a la declaración de concurso. Ciertamente, este precepto, en su vigente redacción, faculta a la administración concursal para 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. Pero esta postergación no podrá afectar a los créditos de la Seguridad Social, entre otros, que son por tanto exigibles a su vencimiento. En consecuencia, por aplicación del art. 25 de la Ley General de la Seguridad Social, la falta de pago a su vencimiento genera, entre otras consecuencias, el devengo del correspondiente recargo.

El art. 55.1 de la Ley Concursal excluye el inicio de ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, y que se sigan apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor una vez declarado el concurso, con determinadas excepciones que no son relevantes para el supuesto que analizamos. Esta exclusión de ejecuciones no impide que la cuota de Seguridad Social devengada tras la declaración de concurso tenga la consideración de crédito contra la masa, que sea exigible a su vencimiento y que su impago provoque el nacimiento del correspondiente recargo. Este recargo generado por la continuación de la actividad empresarial de la sociedad concursada y el impago de las cuotas de Seguridad Social correspondientes a ese periodo tiene la consideración de crédito contra la masa por seguir la naturaleza del crédito principal, a falta de una previsión en contrario como la que sí existe para el caso de los recargos correspondientes al periodo anterior a la declaración de concurso."

De la jurisprudencia analizada, cabe indiscutiblemente concluir que la falta de pago a vencimiento de los créditos tributarios calificados en el concurso como créditos contra la masa, tiene como consecuencia el devengo de los recargos del periodo ejecutivo, que se devengan con el inicio de dicho periodo de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley General Tributaria, y que se liquidan en la providencia de apremio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 167 de la Ley General Tributaria, precepto dedicado a la iniciación del procedimiento de apremio, en cuyo apartado 1 se dispone:

"1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago."

A nuestro juicio, la providencia de apremio es el documento que anuncia formalmente el inminente ejercicio, por parte de la Administración Tributaria, de acciones de ejecución forzosa del patrimonio del deudor, en el supuesto de que la deuda no se pague en los breves plazos establecidos en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, pero no supone, en sí misma, una concreta actuación de ejecución de bienes y derechos del obligado tributario, como sería una actuación de embargo o enajenación de bienes o derechos titularidad de aquél, o incluso de compensación de oficio entre deudas y créditos, pues todas ellas constituyen actuaciones concretas de ejecución singular que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 55.1 de la Ley Concursal antes transcrito, quedarían vedadas una vez declarado el concurso, ya se refieran a créditos concursales o a créditos contra la masa, habiéndose pronunciado en este sentido la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en sentencia de la Sala de lo Civil 46/2015, de fecha 18/02/2015 (Rec. n.º 2067/2013), que prohíbe las compensaciones de oficio en situación

concurzal, y en sentencia 711/2014, de 12/12/2014 (Rec. n.º 2500/2013), que proscribe las actuaciones de embargo una vez declarado el concurso.

Por lo tanto, en nuestra opinión, sustentada en la jurisprudencia expuesta, no existe impedimento legal para que por parte de la AEAT se emita providencia de apremio ante la falta de pago a vencimiento de créditos tributarios calificados en el concurso como deudas contra la masa, aún en el caso de que nos encontremos ya en fase de liquidación concursal al tiempo de emitirse la misma.

Con esta jurisprudencia que emana de las Sentencias del Tribunal Supremo se ha de concluir que la previsión del artículo 55 de la Ley Concursal, en relación con lo dispuesto en los artículos 84.4 del mismo texto legal y 164.2 de la LGT, no impide dictar la providencia de apremio de los créditos contra la masa, sino que las limitaciones que establece el citado artículo se circunscriben a las actuaciones de ejecución que pueda realizar la Administración Tributaria que afecten al patrimonio de la concursada, relativas a compensaciones o embargos, pero que ello no impide dictar la providencia de apremio administrativo de las deudas del concursado cuando se trata de créditos contra la masa impagados a su vencimiento.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio: El artículo 55 de la Ley Concursal -tanto en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 38/2011 como en la redacción actualmente vigente- no impide que la Administración Tributaria pueda dictar providencias de apremio a deudores declarados en concurso de acreedores siempre y cuando se trate de créditos tributarios contra la masa, por disponerlo así tanto el artículo 84.4 Ley Concursal como el 164.2 de la Ley General Tributaria.

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