

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072663

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de febrero de 2019

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 217/2018

### SUMARIO:

**Procedimiento de recaudación. Compensación. Procedimiento.** Posibilidad de compensar de oficio una deuda contra la masa con posterioridad a la declaración de concurso. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores la Administración tributaria puede o no compensar de oficio una deuda contra la masa con un crédito reconocido a favor del concursado con posterioridad a la declaración de concurso.

De los arts. 73 de la Ley 58/2003 (LGT) y 58 del RD 939/2005 (RGR) se infiere que la regla general es que para proceder a la compensación de oficio la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo, circunstancia que concurre, en efecto, en el supuesto examinado, toda vez que al tiempo de notificarse el acuerdo de compensación de oficio ya había vencido el plazo de pago en período voluntario de la deuda por el concepto «IVA Exportadores y otras operaciones económicas, mes 11, ejercicio 2008». Ahora bien, no debe perderse de vista que la sociedad había sido declarada en concurso de acreedores por auto judicial, y que se había decretado la apertura del período de liquidación, circunstancias que habrá que valorar adecuadamente para determinar si era posible o no la compensación de oficio practicada por la Administración tributaria. Pues bien, de acuerdo a la jurisprudencia, y la regulación contenida en la normativa concursal, no procedía la compensación del crédito como medio de extinción de la deuda tributaria. El Tribunal Supremo ha delimitado la autotutela ejecutiva de la Administración, ya que una vez abierta la fase de liquidación del concurso, y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez, no cabe iniciar ejecuciones separadas de créditos contra la masa.

En conclusión, la prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa, no siendo posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apdo. 4 del art. 84 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal y en particular con los arts. 8.3.º, 55, 56 y 57.3. Por último, la compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso. [Vid., en sentido contrario, Resolución TEAC, de 18 de octubre de 2021, RG 1877/2021 (NFJ083772)]. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003, arts. 59, 71 y 73 y Disp. Adicional Octava.

RD 939/2005 (RGR), arts. 32, 55, 58 y 59.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 55, 56, 57 y 84.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 27 de junio de 2017, recaída en la reclamación nº 46/3148/2015 interpuesta frente a acuerdo de compensación de oficio.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia dictó el 20 de octubre de 2014 acuerdo de compensación de oficio respecto de los siguientes crédito y deuda de la entidad X, S.A.:

## Crédito.

Concepto: IVA autoliquidación; 4T 2012.  
Fecha reconocimiento del crédito: 30 de julio de 2013.  
Importe del crédito: 6.678,02 €.

## Deuda.

Fecha de efectos de la compensación: 30 de julio de 2013.  
Concepto: IVA exportadores y otras operaciones económicas. Ejercicio: 2008; Período: Mes 11.  
Importe principal pendiente: 50.341,65 €.  
Recargo período ejecutivo: 10.068,33 €.  
Importe pendiente antes de compensar: 60.409,98 €.  
Importe compensado: 6.678,02 €.  
Importe pendiente después de compensar: 53.731,96 €.  
El acuerdo fue notificado el 17 de noviembre de 2014.

2.- Los administradores concursales de la entidad X, S.A. interpusieron recurso de reposición contra el acuerdo de compensación el 24 de noviembre de 2014 en el que alegaban que las deudas de la sociedad en concurso con la AEAT tenían la consideración de créditos concursales, siendo doctrina reiterada de los Tribunales de Justicia la improcedencia de su compensación tal como establece el artículo 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC).

3.- El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo de 20 de enero de 2015, notificado el siguiente día 24, en el que se dice que la sociedad fue declarada en concurso de acreedores por auto del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Alicante de 15 de septiembre de 2008, decretándose la apertura del período de liquidación el 8 de abril de 2009. La deuda compensada se califica como crédito contra la masa, de acuerdo con el artículo 84.2.5º de la LC, y como tal se aplican los apartados 3 y 4 de ese artículo 84. Se señala que se cumplen los requisitos señalados en el citado apartado 4 del artículo 84 para poder llevar a cabo “ejecuciones judiciales o administrativas” para hacer efectivos los créditos contra la masa y que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 58 LC, pues la prohibición de compensar créditos y deudas del concursado una vez declarado el concurso, que contempla este último precepto, opera para los créditos concursales, no para los créditos contra la masa. De los créditos contra la masa, señala el acuerdo, no se predica la “*par conditio creditorum*” y sí, en cambio, lo dispuesto en el artículo 73.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuya virtud “*La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción (...)*”.

4.- Disconformes con el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición los administradores concursales de la entidad X, S.A. interpusieron la reclamación económico-administrativa nº 46/3148/2015 el 6 de febrero de 2015 en la que reiteran las alegaciones ya formuladas con ocasión de la interposición del recurso de reposición.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEAR, en adelante) dictó resolución el 27 de junio de 2017 estimando la reclamación y anulando el acuerdo de compensación impugnado sobre la base de los siguientes argumentos[1]:

**SEGUNDO.-** La cuestión a decidir en el presente expediente debe entenderse circunscrita a la conformidad o no a Derecho de la compensación de oficio realizada por la AEAT.

**TERCERO.- Las compensaciones se encuentran reguladas en los artículos 71 a 73 de la Ley 58/2003, General Tributaria y en los artículos 55 a 59 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. El artículo 71 de la LGT, establece que “1.Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”. 2 La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.(...)”**

Por su parte, el artículo 73 del mismo precepto legal dispone: “1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo. (...) 3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.”

A su vez, el Reglamento General de Recaudación, R.D. 939/2005, establece en su artículo 58 que “Cuando un deudor de la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquélla por un crédito reconocido, una vez transcurrido el período voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del período ejecutivo que procedan con el crédito.”

**CUARTO.-** Por otro lado, al estar la entidad reclamante en concurso de acreedores (concurso nº 478/2008-J del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Alicante), debemos atender también a lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sobre la compensación.

En primer lugar, el artículo 55.1 de esta ley, referido a las ejecuciones y apremios, dispone que *“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”*.

De forma específica, el artículo 58 establece la prohibición de compensación: *“Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella. En caso de controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal”*. El citado artículo 205 señala: *“La declaración de concurso no afectará al derecho de un acreedor a compensar su crédito cuando la ley que rija el crédito recíproco del concursado lo permita en situaciones de insolvencia”*.

Por su parte, **el apartado cuatro del artículo 84 de la Ley Concursal 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”. Y en relación con este último apartado hay que tener en cuenta lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de diciembre de 2014 (recurso 2500/2013), en la que establece que no puede hacerse una interpretación literal del artículo 84.4 de la LC, sino que el mismo precisa de una interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la ley, y en particular con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3. De acuerdo con ello, el Alto Tribunal concluye que “lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas. La prohibición de ejecuciones prevista en el artículo 55 LC opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC. (...) Una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS”. Así, el Tribunal Supremo delimita la autotutela ejecutiva de la Administración de manera que, **una vez abierta la fase de liquidación del concurso, no cabe iniciar ejecuciones separadas de créditos contra la masa, no procediendo ni el embargo ni la compensación de créditos con tal fin**.**

En el caso que ahora nos ocupa, habiéndose dictado el auto de declaración del concurso el día 15/09/2008, y correspondiendo el devengo de la autoliquidación compensada a noviembre del año 2008, **nos encontramos ante un crédito contra la masa, pues ha nacido con posterioridad a la declaración del concurso (artículo 84.2 LC)**.

Pues bien, interpretando sistemáticamente el artículo 84.4 de la Ley Concursal, como exige el Tribunal Supremo, y teniendo en cuenta que la fase de liquidación del concurso se abrió el día 16/06/2009, mientras que el acuerdo de compensación de oficio se dictó el 20/10/2014, debemos concluir que no procedía la compensación del crédito, como medio de extinción de la deuda tributaria (artículo 59.1 LGT), al tratarse de una ejecución singular efectuada con posterioridad a la apertura de la fase de liquidación.

Por otro lado, debe destacarse también que, en virtud del artículo 8 de la Ley Concursal (*“Son competentes para conocer del concurso los jueces de lo mercantil. La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en las siguientes materias:(...)3.º Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado”*), y del antes transcrito artículo 84.4 (*“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”*), la Administración Tributaria debió dirigirse al Juez del concurso, planteando ante este el correspondiente incidente concursal en relación con la compensación pretendida. En este sentido, la sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 11 de diciembre de 2012 (conflicto 4/2012), en relación con un conflicto de competencias entre la Jurisdicción Mercantil y la Administración Tributaria, dispone: *“Como reiteradamente ha declarado este*

**Tribunal (entre otras en Sentencias 3/2010 de 18 de octubre; 5/2009 de 22 de octubre; 2/2008 de 3 de julio; 3/2008 de 4 de julio; 4/2008, de 19 de diciembre; 10/2006, de 22 de diciembre) ha de proclamarse que la Administración Tributaria, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produce la declaración del concurso, ha de dirigirse al Órgano Jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor. (...) En el presente caso, la Administración no se dirigió al Juez del concurso a fin de que este decidiera sobre si los bienes integrantes del «patrimonio» del deudor, sujetos al procedimiento de apremio en curso, eran o no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor, por lo que no procede que pretenda mantener su jurisdicción sobre los mismos”.**

Del mismo modo, en su sentencia de 17 de junio de 2013 –conflicto 9/2012–, establece: “La doctrina del Tribunal de Conflictos en esta materia puede extraerse de los pronunciamientos de las Sentencias número 5/2007, de 25 de junio de 2007, 4/2009, de 22 de junio de 2009 y 5/2011 y, muy especialmente, de 14 de diciembre de 2011. Las Sentencias citadas señalan que el principio de universalidad que establece la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal a favor del Juez del concurso, le atribuye una jurisdicción exclusiva y excluyente de forma que le incumben las decisiones sobre la marcha del procedimiento concursal (jurisdicción exclusiva) y ningún otro órgano, administrativo o jurisdiccional, puede proceder ejecutiva o cautelarmente sobre el patrimonio del concursado (jurisdicción excluyente). Este principio sirve a la economía procesal y la eficacia del proceso universal abierto, como prevé el artículo 9 de la Ley Concursal cuando dispone que «la jurisdicción del Juez se extiende a todas las cuestiones prejudiciales administrativas o sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal»”.

También cabe citar su sentencia de 9 de diciembre de 2014 –conflicto 10/2014– en la que el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción motiva: “para determinar el alcance de una norma, no puede estarse a la literalidad de un determinado inciso del precepto, en este caso el segundo inciso del art. 84.4 de la LC, de manera aislada sino que ha de ser resultado de una interpretación sistemática y relacionada con los demás preceptos que regulan la situación jurídica de que se trate y, en este caso, si bien se establece la posibilidad de iniciar ejecuciones judiciales o administrativas una vez abierta la liquidación, para hacer efectivos créditos contra la masa, ello tiene lugar en el marco de la delimitación de esa masa, calificación de los créditos, orden de pago y demás circunstancias propias de un procedimiento concursal cuyo desarrollo y control ordena y dispone el juez del concurso en los términos establecidos en la Ley. Así y por lo que afecta al caso, el art. 84.2 de la LC determina cuales son los créditos contra la masa; en el n.º 4, señala que las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el Juez del concurso; en el n.º 3, se establece la forma y orden de pago de tales créditos, que puede alterarse por la administración concursal en las circunstancias allí establecidas, a lo que se añade que según dispone el art. 154 y para hacer efectivos los créditos contra la masa de forma preferente, la administración concursal debe deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios. Pues bien, difícilmente resulta compatible, en este marco de actuaciones del juez y la administración concursal bajo su control, una actuación ejecutiva singular de la Administración al margen del mismo, que impediría el adecuado y ordenado desarrollo del proceso concursal e incidiría en el ejercicio de la jurisdicción atribuida al juez del concurso” (en este mismo sentido se pronuncia en su sentencia de 11/11/2014 –conflicto 6/2014–, en la que se establece que “aunque el artículo 84.4 contempla el inicio de procedimientos judiciales, esa previsión no puede ser examinada al margen del resto de la Ley Concursal, ni del propio artículo 84 que residencia en el juez del concurso la competencia para resolver sobre las pretensiones de reconocimiento y pago de créditos contra la masa. Antes al contrario, la previsión introducida en el artículo 84.4 podría entenderse en los términos ya resueltos por el TS en las sentencias antes citadas, esto es a los efectos de iniciar el procedimiento y permitir el devengo del recargo de apremio”.

**En consecuencia, estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse el acuerdo de compensación de oficio, y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez competente para conocer y decidir sobre la ejecución del patrimonio del concursado, debemos estimar las alegaciones de la entidad interesada, anulando el acuerdo impugnado.**

## Segundo.

Contra la resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea, el 13 de octubre de 2017. Formula la Directora recurrente las alegaciones que siguen:

1.- Respecto de la posibilidad de que la Administración tributaria dictase acuerdos de compensación de oficio de deudas contra la masa –bien por aprobación del convenio, bien por la apertura de la liquidación o por transcurrir un año desde la declaración de concurso sin que se hubiese producido ninguno de esos actos- el Tribunal Central venía estableciendo su procedencia en sus resoluciones, hasta fecha reciente, pudiendo citarse, por todas, la de 23 de febrero de 2017 (RG 4927/2014).



2.- El criterio recogido en la resolución citada de 23 de febrero de 2017 ha sido modificado por entender el Tribunal Central que el Tribunal Supremo y el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción se habían manifestado expresamente contra las compensaciones de deudas contra la masa en diversas sentencias. De ese modo, el Tribunal Central ha empezado a dictar resoluciones en las que se plasma el nuevo criterio, pudiendo citarse, por todas, la de 31 de mayo de 2017 (RG 5841/2014).

3.- Ambas resoluciones del Tribunal Central, de 23 de febrero de 2017 y de 31 de mayo de 2017, parten de la idea de que la compensación de oficio realizada por la Administración tributaria es un acto de ejecución administrativa amparado por la autotutela de la que está dotada la Administración Pública, considerando en la primera resolución que, como tal acto de ejecución, está amparada por lo dispuesto en el artículo 84.4 LC en relación con las deudas tributarias contra la masa, y entendiendo en la segunda que, por el contrario, no lo está, según las razones que se recogen en cada una de ellas.

La cuestión, sin embargo, es que la compensación de oficio no es un acto de ejecución y desde luego no necesita de la autotutela para efectuarse, entendida ésta como la facultad que tiene la Administración Pública de usar sus propios medios y sistemas de coacción para ejecutar sus actos. En este sentido, y con carácter general, el artículo 100 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, prevé cuatro medios de ejecución forzosa que son la expresión de la autotutela administrativa: el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas. En ninguno de esos cuatro medios, puesto que no se trata de una ejecución forzosa, se encuentra la compensación, que no es más que un modo de extinción de la deuda que se hace tanto en el ámbito privado como en el público, tanto por particulares como por la Administración Pública, sin que la realizada en el ámbito privado por particulares necesite, una vez cumplidas las condiciones que se establecen en el artículo 1195 y siguientes del Código Civil, la intervención de ninguna instancia administrativa ni judicial. Por la misma razón, le corresponde su realización a la Administración tributaria cuando es acreedora y deudora de un mismo obligado, por la cantidad coincidente. Por otra parte, la compensación de oficio realizada por la Administración no es un acto propio del procedimiento de apremio y ni siquiera requiere que la deuda haya sido apremiada, sino tan solo que se haya iniciado el período ejecutivo, con la excepción de lo dispuesto en el artículo 73.1 LGT, tal como tiene dicho el Tribunal Central en sus resoluciones, por todas la dictada en unificación de criterio con fecha 30 de octubre de 2014 (RG 5179/2013).

En apoyo de la argumentación anterior sobre la naturaleza no ejecutiva de la compensación puede citarse la resolución del Tribunal Central de 23 de marzo de 2017 (RG 6035/2014).

En consecuencia con lo dicho los actos de ejecución de créditos tributarios contra la masa a los que se refiere el artículo 84.4 LC son el embargo y la enajenación de los bienes embargados, actos que sí se corresponden con la autotutela de la que está dotada la Administración tributaria. Es relevante señalar en este punto que tanto la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2014 (recurso 2500/2013) como la del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 9 de diciembre de 2014 (conflicto 10/2014) –citadas por el Tribunal Central en su resolución de 31 de mayo de 2017 (RG 5841/2014)- están referidas precisamente a embargos realizados por una Administración pública, y no a compensación alguna. Lo mismo puede decirse de la sentencia de 11 de diciembre de 2012 (conflicto 4/2012), citada por el TEAR en su resolución.

La sentencia de 17 de junio de 2013 (conflicto 9/2012) citada por el TEAR no puede entenderse como contraria a la compensación ni puede entenderse tampoco que esta compensación pueda ser considerada como un acto de ejecución de la Administración tributaria.

4.- El Tribunal Supremo ha venido a zanjar la cuestión en su reciente sentencia de la Sala de lo Civil de fecha 13 de marzo de 2017 (Rec. casación 1632/2014), en la que se esclarece la procedencia de la compensación de los créditos contra la masa con los créditos del concursado. Esta sentencia tiene el interés adicional de que siendo las partes privadas, queda también aclarado que la compensación de oficio realizada por la Administración tributaria no es un acto de ejecución administrativa encuadrado en la autotutela que le caracteriza.

5.- Cita la Directora recurrente dos sentencias de Juzgados de lo Mercantil.

La primera es la de 8 de febrero de 2017 (concurso ordinario nº 287/13), sentencia nº 68/2017, en la que el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Santander desestima la demanda incidental interpuesta por la Administración Concursal relativa a la compensación de créditos contra la masa practicada por la Agencia Tributaria, por entender que la compensación no es ni más ni menos que una forma de pago en sentido amplio, no resultando aplicable el artículo 58 LC por tratarse de créditos contra la masa. La sentencia también dice que, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no le cabría a la AEAT la ejecución separada (SSTS de 12-12-2014 y 18-02-2015). No obstante, dado que el concurso estaba ya en fase de liquidación y, por lo tanto, resultaba aplicable el artículo 84.4 LC y que la administración concursal no había justificado que se hubiese producido una alteración del orden de pago por vencimiento de los créditos contra la masa, considera que la Agencia Tributaria puede proceder a dicha ejecución. Además, no constaba la comunicación de insuficiencia de activos prevista en el artículo 176.bis.2 LC.

La segunda sentencia es la dictada por el Juzgado de lo Mercantil nº 10 de Barcelona, de 10 de enero de 2017 (concurso voluntario 592/2012, incidente concursal 876/2016), sentencia 3/2017, en la que el Juzgado desestima el incidente interpuesto por la Administración Concursal en relación con las compensaciones de créditos

realizadas por la AEAT con posterioridad a la aprobación del convenio de acreedores, declarando correctas todas las compensaciones que habían sido realizadas en diferentes momentos.

6.- En cuanto a la prohibición de compensación a que se refiere el artículo 58 LC, es claro que está exclusivamente referida a los créditos concursales, no afectando a los créditos contra la masa, de carácter extraconcursal.

En efecto, es la compensación respecto de los primeros la única que altera la par conditio creditorum, no ocurriendo así con los créditos contra la masa, puesto que, al ser extraconcursoales, su compensación no provoca un “trasvase indebido” de los recursos del activo a la masa pasiva ya que, en todo caso, deben ser abonados con los recursos del activo y al margen de los créditos concursales. Así lo ha entendido el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Valladolid en su sentencia 1/2013 de 14 de enero y en idénticos términos se pronuncian las sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Murcia, de 20 de noviembre de 2013, y del Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Barcelona, de 23 de septiembre de 2013 (incidente 469/2013 C2)

7.- Finalmente, partiendo de la consideración suficientemente argumentada de que la Administración es la competente para compensar sus créditos contra la masa insatisfechos, la competencia de los Jueces de lo Mercantil debería limitarse, respecto de esta ejecución, a declarar única y exclusivamente si se ha alterado el orden de pagos, sin poder pronunciarse, en ningún caso, sobre la conformidad a Derecho de la compensación en sí misma.

En efecto, si se analizan las consecuencias de la alteración del orden de pagos por la compensación de los créditos contra la masa, se advierte que el Juez de lo Mercantil solamente podrá pronunciarse sobre la alteración del orden de pagos y la infracción del artículo 84.3 LC en cuestión, careciendo de competencia, por lo tanto, para declarar la nulidad de la compensación.

Así lo ha entendido la sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Barcelona de 23 de septiembre de 2013 (incidente 469/2013 C2) y la sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº 12 de Valladolid de 23 de septiembre de 2013 (incidente concursal 923/2008-0007).

Por otro lado, la carga de la prueba sobre la alteración de los créditos recae, en todo caso, sobre la Administración Concursal que lo invoque, que es a quien, de facto, corresponde la obligación de elaborar una lista actualizada de los créditos contra la masa indicando el orden de vencimientos, ex artículos 94.4 y 152.1 LC. En este sentido se manifiesta la Audiencia Provincial de Sevilla, Sección 5ª, en sentencia nº 465/2013 de 14 de octubre.

Termina la Directora recurrente solicitando que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada manifestándose expresamente en contra del criterio mantenido por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia en su resolución de fecha 27 de junio de 2017, recaída en la reclamación nº 46/3148/2015, confirmando los argumentos expuestos por ese Centro Directivo y estableciendo como criterios los siguientes:

1.- Los artículos 55 y 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, no son de aplicación a los créditos contra la masa.

2.- Los créditos contra la masa son compensables directamente por la Administración, sin necesidad de recurrir al incidente concursal, y en cualquier fase en la que se encuentre el concurso, dado que la compensación no forma parte de las ejecuciones administrativas a las que se refiere el artículo 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.- Es exclusiva competencia del Juez correspondiente de lo Mercantil –lo que excluye la de cualquier otra instancia- decidir sobre todo lo concerniente al concurso. Por ello, y respecto de las compensaciones de oficio de créditos contra la masa realizadas por la Administración tributaria, corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos su revisión y eventual anulación exclusivamente por los mismos motivos en los que procede respecto de cualquier otro deudor no concursado, pero en modo alguno por aplicación directa de la normativa concursal. De este modo, la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de un deudor concursado por causa de infracción de la normativa concursal requiere siempre el previo pronunciamiento al efecto del Juez de lo Mercantil competente en el concurso, a través de la resolución de un incidente concursal planteado por la propia Administración Concursal concernida.

### Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), en el plazo de alegaciones concedido se remite expresamente a las formuladas en su día ante el TEAR, haciendo suyos los fundamentos de derecho de la resolución del órgano económico-administrativo regional.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

## Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores la Administración tributaria puede o no compensar de oficio una deuda contra la masa con un crédito reconocido a favor del concursado con posterioridad a la declaración de concurso.

## Tercero.

El artículo 59 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), concerniente a la extinción de la deuda tributaria, dispone lo siguiente:

### Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria

*“1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, **compensación** o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las Leyes.*

*2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado”.*

A la compensación como modo de extinción de la deuda tributaria se refiere el artículo 71 de la LGT en los términos siguientes:

### Artículo 71. Compensación

*“1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.*

*2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.*

*3. Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen”.*

El artículo 73 de la LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, regula la compensación de oficio por la Administración tributaria del modo siguiente:

### Artículo 73. Compensación de oficio

*“1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.*

*Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley.*

*2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las Comunidades Autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.*

*3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.*

*En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente”.*

El Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado mediante Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, se ocupa de la compensación, por lo que aquí interesa, en los términos siguientes

### Artículo 32. Formas de extinción de la deuda

*“Las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes”.*

## Artículo 55. Deudas compensables

*“Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en período voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquélla a favor del deudor en virtud de un acto administrativo”.*

El artículo 58 del RGR, en la redacción aplicable a los hechos aquí examinados, disponía:

## Artículo 58. Compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública

*“1. Cuando un deudor a la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquélla por un crédito reconocido, una vez transcurrido el período voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del período ejecutivo que procedan con el crédito.*

*2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario:*

*a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.*

*b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo”.*

## Artículo 59. Efectos de la compensación

*“1. Adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.*

*2. Si el crédito es inferior a la deuda, se procederá como sigue:*

*a) La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.*

*b) Por la parte concurrente se procederá según lo dispuesto en el apartado 1.*

*3. En caso de que el crédito sea superior a la deuda, declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado”.*

De los artículos 73 de la LGT y 58 del RGR se infiere que la regla general es que para proceder a la compensación de oficio la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo, circunstancia que concurre, en efecto, en el supuesto examinado en el presente recurso toda vez que al tiempo de notificarse el acuerdo de compensación de oficio (17 de noviembre de 2014) ya había vencido el plazo de pago en período voluntario de la deuda por el concepto “IVA Exportadores y otras operaciones económicas, mes 11, ejercicio 2008”, vencimiento que se produjo el día 22 de diciembre de 2008.

Ahora bien, no debe perderse de vista que la sociedad había sido declarada en concurso de acreedores por auto judicial de 15 de septiembre de 2008, y que se había decretado la apertura del período de liquidación el 8 de abril de 2009, circunstancias que habrá que valorar adecuadamente para determinar si era posible o no la compensación de oficio practicada por la Administración tributaria. No hay que olvidar, en este sentido, que conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava de la LGT “*Lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento*”.

## **Cuarto.**

Tal como señala el TEAR en su resolución, en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), habiéndose dictado el auto de declaración del concurso el 15 de septiembre de 2008



y correspondiendo el devengo de la autoliquidación de la deuda compensada a noviembre del año 2008, nos encontramos ante un crédito contra la masa, por haber nacido con posterioridad a la declaración del concurso.

Dispone el artículo 55 de la LC:

## 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”.*

Por su parte, el artículo 84 de la LC establece lo que sigue:

## Artículo 84. Créditos concursales y créditos contra la masa

**“1. Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.**

**2. Tendrán la consideración de créditos contra la masa los siguientes:**

*1.º Los créditos por salarios por los últimos treinta días de trabajo efectivo anteriores a la declaración de concurso y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional.*

*2.º Los de costas y gastos judiciales necesarios para la solicitud y la declaración de concurso, la adopción de medidas cautelares, la publicación de las resoluciones judiciales previstas en esta ley, y la asistencia y representación del concursado y de la administración concursal durante toda la tramitación del procedimiento y sus incidentes, cuando su intervención sea legalmente obligatoria o se realice en interés de la masa, hasta la eficacia del convenio o, en otro caso, hasta la conclusión del concurso, con excepción de los ocasionados por los recursos que interpongan contra resoluciones del juez cuando fueren total o parcialmente desestimados con expresa condena en costas.*

*3º Los de costas y gastos judiciales ocasionados por la asistencia y representación del deudor, de la administración concursal o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en esta Ley, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, allanamiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos.*

*4.º Los de alimentos del deudor y de las personas respecto de las cuales tuviera el deber legal de prestarlos, conforme a lo dispuesto en esta ley sobre su procedencia y cuantía así como, en toda la extensión que se fije en la correspondiente resolución judicial posterior a la declaración del concurso, los de los alimentos a cargo del concursado acordados por el juez de primera instancia en alguno de los procesos a que se refiere el título I del libro IV de la Ley de Enjuiciamiento Civil.*

*Tendrán también esta consideración los créditos de este tipo devengados con posterioridad a la declaración del concurso cuando tengan su origen en una resolución judicial dictada con anterioridad.*

*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.*

*Los créditos por indemnizaciones derivadas de extinciones colectivas de contratos de trabajo ordenados por el juez del concurso se entenderán comunicados y reconocidos por la propia resolución que los apruebe, sea cual sea el momento.*

*6º Los que, conforme a esta Ley, resulten de prestaciones a cargo del concursado en los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento que continúen en vigor tras la declaración de concurso, y de obligaciones de restitución e indemnización en caso de resolución voluntaria o por incumplimiento del concursado.*

7º Los que, en los casos de pago de créditos con privilegio especial sin realización de los bienes o derechos afectos, en los de rehabilitación de contratos o de enervación de desahucio y en los demás previstos en esta Ley, correspondan por las cantidades debidas y las de vencimiento futuro a cargo del concursado.

8º Los que, en los casos de rescisión concursal de actos realizados por el deudor, correspondan a la devolución de contraprestaciones recibidas por éste, salvo que la sentencia aprecie mala fe en el titular de este crédito.

9º Los que resulten de obligaciones válidamente contraídas durante el procedimiento por la administración concursal o, con la autorización o conformidad de ésta, por el concursado sometido a intervención.

**10º. Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.**

11.º El cincuenta por ciento de los créditos que supongan nuevos ingresos de tesorería y hayan sido concedidos en el marco de un acuerdo de refinanciación, en las condiciones previstas en el artículo 71 bis o en la Disposición adicional cuarta.

En caso de liquidación, los créditos concedidos al concursado en el marco de un convenio conforme a lo dispuesto en el artículo 100.5.

Esta clasificación no se aplica a los ingresos de tesorería realizados por el propio deudor o por personas especialmente relacionadas a través de una operación de aumento de capital, préstamos o actos con análoga finalidad.

12.º Cualesquiera otros créditos a los que esta ley atribuya expresamente tal consideración.

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 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.**

5. (.....)”.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado ya sobre la imposibilidad de ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación en su sentencia de 12 de diciembre de 2014 (Rec. casación nº 2500/2013), sentencia que, referida a un supuesto de embargo, señala que no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la LC sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal y en particular con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3. Así, dispone la sentencia:

7

**Conforme a una interpretación literal del precepto, parecería que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez transcurrido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales.**

**Hemos de partir de la previsión general, contenida en el art. 8.3º LC, que atribuye al juez del concurso la competencia exclusiva y excluyente para conocer de « toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiere ordenado ». Esta norma se corresponde con la regla general, contenida en el art. 55.1 LC : « declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra la patrimonio del deudor ». Con ello se pretende preservar la integridad del patrimonio frente a ejecuciones separadas que, de facto, distorsionen la aplicación efectiva del principio de la par condicio creditorum .**

Es cierto que la propia Ley ha admitido algunas excepciones, dentro del propio art. 55 LC, en relación con los procedimientos de apremio administrativos o las ejecuciones laborales en los que ya se hubiera embargo algún bien concreto y determinado, pero únicamente respecto de estos bienes concretos y determinados ya embargados antes de la declaración de concurso.

Esta norma guarda cierta relación con el art. 56 LC, según el cual no afectará esta paralización o suspensión de ejecuciones a las garantías reales y a las acciones de recuperación de bienes asimiladas, cuando recaigan sobre bienes del concursado que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En el caso de bienes necesarios, lo que se acuerda es una paralización temporal: « hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o trascurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación » .

8

**Con estos antecedentes, resulta muy relevante advertir cuál es la previsión normativa contenida en el art. 57.3 LC, en caso de apertura de la fase de liquidación: «(a) bierta la fase de liquidación, los acreedores que antes de la declaración de concurso no hubieran ejercitado estas acciones perderán el derecho de hacerlo en procedimiento separado. Las actuaciones que hubieran quedado suspendidas como consecuencia de la declaración de concurso se reanudarán, acumulándose al procedimiento de ejecución colectiva como pieza separada ».**

**Esta norma responde a la lógica de que si el concurso de acreedores entra en la fase de liquidación, haya una única ejecución universal de todo el patrimonio del deudor concursado, para que pueda asegurarse el pago de los créditos conforme a las reglas legales de preferencia de cobro, previstas para acreedores tanto concursales como contra la masa.**

**Las únicas excepciones serán las ejecuciones administrativas o laborales que sobre bienes embargados antes de la declaración de concurso no se hayan visto afectadas por la paralización prevista en el art. 55 LC, y las ejecuciones de garantías y las acciones de recuperación asimiladas que se hubieran iniciado antes del concurso o antes de la liquidación (caso de haberse visto afectadas por la suspensión o la paralización).**

**Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas.**

**La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 LC opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC.**

9

En otras resoluciones anteriores (desde la Sentencia 237/2013, de 9 de abril), con ocasión de reconocer que el crédito por cuotas de la seguridad social posteriores a la declaración de concurso, en cuanto crédito contra la masa, es exigible conforme a lo previsto en el art. 84.3 LC, y por ello puede devengar recargos, que también gozan de la consideración de crédito contra la masa, ya advertíamos que el crédito contra la masa « no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio ( art. 133.2 LC )».

En principio, conforme al art. 84.3 LC, los créditos contra la masa deben ser satisfechos a su vencimiento, sin perjuicio de que, con la excepciones legales, la administración concursal pueda 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 ». En esta situación, de suficiencia de bienes y de falta de tesorería o liquidez para el pago de determinados créditos contra la masa, no tiene sentido que se pueda admitir una ejecución separada del patrimonio del deudor concursado a favor de cualquier titular de un crédito contra la masa.

Si no hubiera bienes o derechos suficientes para asegurar el pago de todos los créditos contra la masa, nos encontraríamos en el caso regulado por el art. 176 bis. 2 LC. Este precepto impone a la administración concursal, cuando advierta que no habrá bienes suficientes para pagar los créditos contra la masa, que lo comunique al juez y que proceda al pago de acuerdo con un orden de prelación concreto y determinado. En este contexto, también carece de sentido una ejecución contra la masa, si se quiere preservar el orden de prelación legal.

En realidad, el único escenario en que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa es el que se abre con la aprobación del convenio, en que se levantan los efectos de la declaración de concurso ( art. 133.2 LC ). Así como el impago de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación (art. 140 LC), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, la preceptiva ejecución. Sin perjuicio de que también pudiera justificar una acción de incumplimiento del convenio y de apertura de la liquidación.

Sin embargo, **una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra**

la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC , y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS.

En consecuencia, procede casar la sentencia de apelación y confirmar la de primera instancia, pues la **TGSS, para la satisfacción de un crédito contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso, no podía embargar bienes o derechos de la deudora concursada incluidos en la masa activa.** Esos embargos deben entenderse sin efecto y si con su realización la TGSS ha cobrado algo, debe retornarlo a la masa, sin perjuicio de exigir después de la administración concursal el pago de sus créditos contra la masa, de acuerdo con el orden previsto en la Ley Concursal.

También cabe citar a este respecto la sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 9 de diciembre de 2014 (Conflicto 10/2014), referida también a diligencia de embargo, en la que se señala:

## TERCERO

**La cuestión suscitada en este conflicto ha sido contemplada por este Tribunal en su reciente sentencia de 11 de noviembre de 2014, dictada en el Conflicto 6/14, planteado entre las mismas partes (Juzgado de lo Mercantil nº9 de Madrid y Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social), en la que se delimita el debate en los siguientes términos:**

**El apartado 4 que introdujo la Ley 38/2011, en su primera frase contiene dos distintas normas unidas por una conjunción adversativa: "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".**

**La tensión de estas dos normas en el presente caso es la siguiente: la TGSS se apoya en el segundo inciso subrayado, a saber que caben o pueden iniciarse ejecuciones administrativas para hacer efectivos créditos contra la masa una vez que se abra la liquidación, cosa que en este supuesto había sucedido el... (en este el 15 de febrero de 2013) , y siempre que se trate de deuda postconcursal, como también era el caso ( en este caso rentas por arrendamiento ). En definitiva, daría prioridad a una ejecución singular administrativa como otra excepción a lo previsto como regla general en el artículo 55 LC y según, a su entender, permite el artículo 84.4 añadido por la Ley 38/2011 .**

**Por el contrario, el Juzgado de lo Mercantil -sin desconocer dicha posibilidad, que "pueden" iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas en esas circunstancias- considera que tal facultad depende decisivamente de lo que dispone el primer inciso, esto es que tales acciones relativas a la calificación de créditos contra la masa o a su pago han de ejercitarse y resolverse por el juez del concurso en el correspondiente incidente concursal, que no ha tenido lugar en este caso**

**Así planteado el debate y tras señalar que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, se acude en dicha sentencia a lo resuelto por la Audiencia Provincial de Álava en la de 21 de julio de 2014 , que cita la de 7 de enero de 2014 dictada por la Audiencia Provincial de Palencia, y que razonan en los siguientes términos:**

**«Las decisiones sobre esta cuestión se han abordado de forma diferente por los Juzgados de lo Mercantil y las Audiencias Provinciales, no habiendo culminando el Tribunal Supremo con la unificación de la doctrina al respecto. Esta Audiencia abraza el criterio adoptado por el recurrente en el reciente Auto de 24 de junio de 2014 que cita las sentencias de 2 de junio y 17 de junio de 2008 , indicando: "Las acciones dirigidas a la efectividad de los créditos estudiados han de ejercitarse ante el Juez del concurso por los trámites del incidente concursal. Incidente donde las partes interesadas e incluso los acreedores comunes podrán hacer uso del derecho de defensa y contradicción a efectos de resolver sobre la naturaleza y pago de los créditos estudiados (...) En principio y sin perjuicio de lo que pueda resultar definitivamente, en el supuesto de autos no descubrimos razones suficientes para deducir que la mencionada precisión normativa, cuando se refiere a las "ejecuciones judiciales o administrativas" desvirtúe la precedente doctrina en orden a valorar la competencia de la administración concursal y la eventual necesidad de acudir al incidente concursal para resolver sobre la calificación y pago, como requisito previo a su efectividad (...)"**

**No existe amparo en la Ley Concursal , ni en la regulación actual, ni en la derogada, para que la Tesorería soslaye la competencia de la Administración concursal y del Juez del Concurso y decida el cobro mediante el embargo de sus créditos aunque hayan transcurrido los plazos previstos en el 84.4 LC , que expresamente exige presentación del correspondiente incidente concursal, y ello sin poder siquiera conocer si existen otros créditos contra la masa de vencimiento anterior que deban ser satisfechos de forma preferente, si las sumas embargadas proceden de la realización de bienes afectos a privilegio especial y por**



**tanto, con destino predeterminado, o si existen otras limitaciones o derechos susceptibles de protección concursal.**

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia de 7 de enero de 2014 siguiendo nuestro mismo criterio indica que para llegar a esta conclusión se esgrime una razón de orden competencial y otra material: **"Ninguna norma administrativa o procesal faculta a ningún otro órgano administrativo o jurisdiccional distinto del Juez del Concurso para resolver las controversias que surjan en el Concurso en relación con el orden de pago de los créditos contra la masa, de ahí que el propio artículo 84.4 de la Ley Concursal (en consonancia con el artículo 8 de la Ley Concursal) establezca 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". De admitir la tesis de la plenitud de efectos de la ejecución separada se estaría, en la práctica, convirtiendo un mero privilegio procesal de ejecución separada en un privilegio sustantivo de preferencia en el cobro del crédito contra la masa, lo que vulneraría el orden de prelación de pagos que la propia Ley Concursal establece introduciendo un privilegio contrario al principio de igualdad de trato de los acreedores que se encuentran en igual situación en que se basa la Ley Concursal (...)"**».

Asumiendo tal planteamiento, concluimos en dicha sentencia de 11 de noviembre de 2014 que: **debe entenderse que corresponde a la jurisdicción -en este caso, al Juzgado de lo Mercantil nº 9 de Madrid - determinar la calificación y el pago del crédito contra la masa en favor de la Seguridad Social a través del correspondiente incidente concursal, que decida sobre la procedencia de tal ejecución administrativa singular una vez abierto el período de liquidación.**

**La misma decisión y por los mismos fundamentos debemos adoptar en este conflicto, que se plantea en semejantes términos y entre las mismas partes, pues es claro que, para determinar el alcance de una norma, no puede estarse a la literalidad de un determinado inciso del precepto, en este caso el segundo inciso del art. 84.4 de la LC, de manera aislada sino que ha de ser resultado de una interpretación sistemática y relacionada con los demás preceptos que regulan la situación jurídica de que se trate y, en este caso, si bien se establece la posibilidad de iniciar ejecuciones judiciales o administrativas una vez abierta la liquidación, para hacer efectivos créditos contra la masa, ello tiene lugar en el marco de la delimitación de esa masa, calificación de los créditos, orden de pago y demás circunstancias propias de un procedimiento concursal cuyo desarrollo y control ordena y dispone el juez del concurso en los términos establecidos en la Ley. Así y por lo que afecta al caso, el art. 84.2 de la LC determina cuales son los créditos contra la masa; en el nº 4, señala que las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el Juez del concurso; en el nº 3, se establece la forma y orden de pago de tales créditos, que puede alterarse por la administración concursal en las circunstancias allí establecidas, a lo que se añade que según dispone el art. 154 y para hacer efectivos los créditos contra la masa de forma preferente, la administración concursal debe deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios. Pues bien, difícilmente resulta compatible, en este marco de actuaciones del juez y la administración concursal bajo su control, una actuación ejecutiva singular de la Administración al margen del mismo, que impediría el adecuado y ordenado desarrollo del proceso concursal e incidiría en el ejercicio de la jurisdicción atribuida al juez del concurso.**

Este Tribunal Central, tal como indica la Directora recurrente, acogió en su resolución de 31 de mayo de 2017 (RG 5841/2014) la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción contraria a las ejecuciones singulares de deudas contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, **extendiéndola a un supuesto de compensación de oficio.** Concluye la citada resolución del modo siguiente:

**En consecuencia, entiende este Tribunal Central que estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse los acuerdos de compensación de oficio como medio de extinción de la deuda tributaria al tratarse de una ejecución singular efectuada con posterioridad a la apertura de la fase de liquidación y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez competente para conocer y decidir sobre la ejecución del patrimonio del concursado, procede estimar las alegaciones de la entidad interesada.**

Este criterio ha sido reiterado en resoluciones de este Tribunal Central posteriores a la interposición del presente recurso por la Directora recurrente, así las de 26 de abril de 2018 (RG 7065/2015; RG 6908/2015; RG 6830/2015) y de 20 de julio de 2018 (RG 8859/2015).

Así, por ejemplo, la primera de dichas resoluciones señaló:

#### **CUARTO: (.....)**

La compensación objeto de la presente reclamación económico administrativa se produjo una vez abierta la fase de liquidación del concurso, mediante Auto de 21 de marzo de 2013 del Juzgado de Primera instancia nº 2 de Segovia. La compensación se acordó el 1 de abril de 2015, sin que conste que se sometiese a criterio del juez del concurso.

El Conflicto de Jurisdicción n.º 8/2012, suscitado entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación Central de Grandes Contribuyentes y el Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Madrid, concreta el criterio para compensaciones relativas a créditos tributarios:

Señala que: *“Viene entendiendo este Tribunal de Conflictos de Jurisdicción que la competencia administrativa para proceder a la ejecución por la vía de apremio de los créditos tributarios contra la masa ha de respetar la legislación concursal en cuanto a la disponibilidad judicial sobre los créditos a favor del concursado, y ello con base en el principio de universalidad (art. 9 LC) y con lo dispuesto en el vigente art. 58 LC, según el cual «declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella» añadiendo que, en caso de controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal, si bien la apostilla añadida por la Ley 38/2011 al art. 58 LC, le permite la compensación cuando los requisitos de ésta hubieran existido con anterioridad a la declaración del concurso. De acuerdo a la doctrina sentada por este Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en las Sentencias de 25 de junio de 2007 y 22 de junio de 2009, corresponde al Juez del concurso la competencia para resolver «sobre ese extremo» de la posible compensación de la deuda de la AEAT por devolución de IVA y con otros créditos tributarios. Una vez incoado el concurso, la AEAT no puede disponer unilateralmente y al margen del concurso de un crédito reconocido en su contra mediante una compensación de oficio con deudas tributarias del concursado, lo que vulneraría el art. 58 LC que prohíbe la compensación, como medio para extinguir obligaciones recíprocas, prohibición cuya salvaguardia recae en el juzgador del concurso (STCJ de 25 de febrero de 2013). El Juez del concurso es el único competente para decidir dentro del procedimiento concursal sobre la compensación, y ello al margen de las competencias ejecutivas de la AEAT sobre deudas de la masa fuera del proceso concursal, materia ajena al presente conflicto.*

*Por ello se ha declarado que el Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Madrid es competente, dentro del proceso concursal de que conoce, para decidir sobre la compensación de créditos y deudas tributarias del concursado y para acordar la no compensación, facilitando la continuidad de la actividad de la empresa y evitando un perjuicio del resto de los acreedores concursales.”*

El Juzgado Mercantil nº 1 de Bilbao, de 19 de septiembre de 2013, señala que *“ lo que no debe admitirse es que el privilegio procesal de ejecución separada lleve aparejado un privilegio sustantivo de preferencia en el cobro del crédito contra la masa. Sobre este punto debe estarse a la doctrina jurisprudencial mayoritaria que niega esta conclusión mantenida por la ejecutante. La distribución del importe obtenido deberá hacerse conforme al orden de pago previsto en la LC (artículos 84, 154 a 158, 176 bis). Incluso la DA 8ª de la LGT, impone la aplicación de la norma tributaria de acuerdo con la Ley Concursal, y en su artículo 164 .1 reconoce el debido “ respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la Ley ( en este caso la concursal) en atención a su naturaleza”.*

De acuerdo a la jurisprudencia expuesta, y la regulación contenida en la normativa concursal, procede declarar la estimación de la reclamación económico administrativa interpuesta en única instancia, y anular la compensación acordada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, ya que no procedía la compensación del crédito como medio de extinción de la deuda tributaria. El Tribunal Supremo ha delimitado la autotutela ejecutiva de la Administración, ya que una vez abierta la fase de liquidación del concurso, y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez, no cabe iniciar ejecuciones separadas de créditos contra la masa.

Este Tribunal Central no desconoce la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 13 de marzo de 2017, dictada en el recurso de casación 1632/2014, mencionada por la Directora recurrente en su escrito de alegaciones. Sin embargo, considera que se trata de un pronunciamiento aislado que no justifica el cambio de criterio que ha venido manteniendo este Tribunal Central.

Por 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 AEAT**,

**ACUERDA:**

DESESTIMARLO, unificando criterio en el sentido siguiente:

**1.-** La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa.

**2.-** No es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal y en particular con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3.

**3.-** La compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso.

[1]Negrita y subrayado son nuestros

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