

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083772

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de octubre de 2021

Sala 3.^a

R.G. 1877/2021

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 puede la Administración tributaria compensar de oficio deudas que tengan la condición de créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores.

El TEAR se manifiesta en sentido negativo por aplicación de la doctrina del Tribunal Central contenida en la Resolución TEAC, de 26 de febrero de 2019, RG 217/2018 (NFJ072663), de fecha posterior al acuerdo de compensación de oficio dictado por la Dependencia Regional de Recaudación.

Por su parte, el Director recurrente sostiene que dicha compensación es posible al entender superada la doctrina citada como consecuencia de la posterior STS, de 17 de julio de 2019, recurso n.º 713/2016 (NCJ064301).

Dicho esto, con posterioridad, la STS, de 15 de diciembre de 2020, recurso n.º 1763/2018 (NCJ065239) insiste en la no aplicabilidad de la prohibición de compensación del art. 58 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal) a los créditos contra la masa. En definitiva, pues, la declaración de concurso no constituye per se un impedimento para la compensación de los créditos contra la masa.

Pues bien, como consecuencia de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo quedan superados los criterios fijados en la Resolución a la que hace referencia el TEAR, y el Tribunal Central unifica criterio en el sentido siguiente:

- El art. 58 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), no es de aplicación a los créditos contra la masa.
- La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), opera sobre los créditos concursales pero no sobre los créditos contra la masa.
- Es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa y, en consecuencia, compensarla de oficio, una vez abierta la fase de liquidación del concurso.
- El acuerdo de compensación es un acto meramente declarativo, en la medida en que se limita a declarar la extinción de una deuda tributaria producida en un momento anterior. Ello conlleva que la Administración tributaria, debidamente reconocido su crédito contra la masa, no tenga que ejercitar acción alguna de pago respecto a aquél ante el Juez del concurso en los términos del art. 84.4 Ley 22/2003 (Ley Concursal) para hacer efectivo su acuerdo de compensación de oficio. Serán en su caso la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio, podrán plantear incidente concursal si consideran que dicha compensación ha alterado el orden de prelación establecido por la normativa concursal para el pago de los créditos contra la masa. De ahí que la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda contra la masa 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 o por otros acreedores. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 55, 58 y 84.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 59, 71, 72 y 73.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 30 de junio de 2020, recaída en la reclamación nº 41/01139/2019 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra un acuerdo de compensación de oficio.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

1. La entidad X, S.L. fue declarada en concurso de acreedores mediante auto judicial de 6 de abril de 2015. Por medio de auto judicial de 29 de enero de 2016 se acordó la apertura de la fase de liquidación.

2. La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía dictó el 6 de septiembre de 2018 acuerdo de compensación de oficio respecto de los siguientes crédito y deuda de la entidad X, S.L.:

Crédito:

Descripción: IVA Autoliquidación 4T 2017.

Fecha de reconocimiento del crédito: 29 de mayo de 2018.

Importe del crédito: 6.810,41 euros.

Deuda:

Descripción: Sanción con origen en una liquidación paralela por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período 2015.

Fecha de efectos de la compensación: 29 de mayo de 2018.

Importe principal pendiente: 5.722,99 euros.

Recargo período ejecutivo: 1.144,60 euros.

Importe pendiente antes de compensar: 6.867,59 euros.

Importe compensado: 6.810,41 euros.

Importe pendiente después de compensar: 57,18 euros.

El acuerdo fue notificado el 14 de septiembre de 2018 y declaró la extinción por compensación de oficio de las deudas pendientes de ingreso a favor de la Hacienda pública con el importe concurrente del crédito que ha sido reconocido.

3. El administrador concursal de la entidad X, S.L. interpuso recurso de reposición contra el acuerdo de compensación de oficio mediante escrito de 4 de octubre de 2018, alegando, en síntesis, la improcedencia del mismo con base en lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 12 de diciembre de 2014 (rec. casación 2500/2013).

El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución de 14 de diciembre de 2018, notificada el 19 de diciembre siguiente, con la siguiente motivación:

SEGUNDO. De acuerdo con las alegaciones manifestadas por el interesado y teniendo en cuenta la información obrante en el expediente, se verifica que la deuda incluida en el acuerdo de compensación, (...), corresponde a una sanción que tiene su origen en una liquidación paralela del Impuesto de Sociedades de 2015, y cuya fecha de devengo (31/12/2015) es posterior a la fecha del Auto de declaración del Concurso, 06/04/2015. La fecha límite de ingreso en periodo voluntario fue 21/08/2017.

La deuda compensada, tiene conforme a lo anterior el carácter de crédito contra la masa.

TERCERO. Tratándose de créditos contra la masa no resulta de aplicación el art. 55 ni el 58 de la Ley 22/2003, Concursal (LC), los cuales resultan de aplicación plenamente a los créditos con la calificación de concursales, pero no a los créditos contra la masa, respecto de los cuales hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 84.4 de la misma LC, conforme al cual:

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.

Dado el carácter de crédito contra la masa de la liquidación compensada, y el cumplimiento, sobradamente de los requisitos temporales que establece el art. 84.4 LC, la compensación efectuada debe considerarse como correcta.

Tras reproducir los artículos 71 y 73 de la LGT concluye la resolución del modo siguiente:

El recurrente en sus alegaciones, no acredita suficientemente la existencia de créditos contra la masa de vencimiento anterior, y pago por tanto preferente, a los créditos tributarios que han sido objeto de compensación en el Acuerdo recurrido.

No obstante, los créditos concursales están sujetos a las reglas de la par conditio creditorum, que impiden, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Pero en el presente caso no es concursal, sino contra la masa, no se integra en la masa pasiva del concurso, por lo que no está sujeto a las reglas de la par conditio creditorum, y puede ser pagado al margen de la solución concursal alcanzada, sea la de convenio o la de liquidación.

CUARTO. Se acuerda desestimar el presente recurso.

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición el administrador concursal de la entidad X, S.L. interpuso el 28 de diciembre de 2018 la reclamación nº 41/01139/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) en la que reitera las alegaciones formuladas en el recurso de reposición. El TEAR estimó la reclamación en resolución de 30 de junio de 2020, anulando el acto impugnado, con base en los razonamientos siguientes (la negrita es añadida):

SEGUNDO. (.....)

La Administración considera procedente el acuerdo de compensación (sanción tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015) teniendo en cuenta que la deuda compensada tiene el carácter de crédito contra la masa y se han cumplido ampliamente los requisitos temporales previstos en el artículo 84.4 de la Ley Concursal, planteamiento al que se opone la entidad alegando que en el seno del Concurso de Acreedores (Auto del Juzgado de lo Mercantil nº ... de ... de ... de 2015, procedimiento (....)) no caben ejecuciones singulares.

TERCERO. *Independientemente de la calificación que merezca el crédito a efectos del procedimiento concursal seguido, es **criterio del Tribunal Económico- Administrativo Central, en resolución de 26 de febrero de 2019, en recurso de alzada para unificación de criterio**, vinculante para este Tribunal conforme al artículo 242.4 de la LGT, fija el mismo 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".*

CUARTO. De acuerdo con el criterio anterior y habida cuenta que el acuerdo de compensación que ahora se impugna, se hizo efectivo en 6 de septiembre de 2018, es decir, con posterioridad a la apertura de la fase de liquidación, que se ha producido en 29 de enero de 2016 mediante Auto dictado por Juzgado de lo Mercantil nº ... de ..., y no constando en el expediente que la Administración tributaria haya planteado incidente concursal ante el juez del concurso, este Tribunal concluye que el acuerdo de compensación impugnado debe ser anulado.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el día 9 de octubre de 2020, alegando cuanto sigue:

1. El TEAR invoca la doctrina del TEAC, sentada en su resolución de 26 de febrero de 2019, en recurso de alzada para unificación de criterio, según la cual 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, considerando que 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.

En el caso que nos ocupa, habida cuenta que el acuerdo de compensación se hizo efectivo en 6 de septiembre de 2018, es decir, con posterioridad a la apertura de la fase de liquidación, que se produjo el 29 de enero de 2016 mediante Auto dictado por Juzgado de lo Mercantil nº ... de ..., y no constando en el expediente que la

Administración tributaria haya planteado incidente concursal ante el juez del concurso, el Tribunal concluye que el acuerdo de compensación impugnado debe ser anulado.

2. Este Departamento entiende que el criterio invocado por el TEAR se ha visto modificado por el Tribunal Supremo en fecha 17/07/2019, posterior a la de la resolución TEAC, en la que la resolución objeto de este recurso se apoya, a través de la Sentencia dictada en el recurso de casación 713/2016 [STS 431/2019; Roj: STS 2562/2019 - ECLI:TS:2019:2562], en relación con la compensación de créditos contra la masa, en la que se contienen pronunciamientos que se oponen a los criterios expresados por la Resolución TEAC citada, ya que en su Fundamento de Derecho CUARTO.3, contradice directamente el primero de los criterios fijados por el TEAC al indicar que:

"(...;) 3. Los créditos contra la masa no forman parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y por ello no les alcanzan los efectos que respecto de los créditos concursales genera la declaración de concurso, entre los que se encuentra la prohibición de compensación del art. 58 LC (...)

(...) Es lógico que esta prohibición de compensación afecte únicamente a los créditos concursales y no a los créditos contra la masa, pues se trata de un efecto de la declaración de concurso sobre los créditos afectado por el mismo, tal y como se desprende de la ubicación sistemática del precepto (...)"

Hay que señalar, adicionalmente, que la propia Sentencia se remite a su anterior pronunciamiento contenido en la STS 181/2017, con lo cual ésta habría dejado de ser un pronunciamiento aislado.

Por otra parte, en su Fundamento de Derecho CUARTO.4 se contradice el tercero de los criterios fijados por el TEAC, en relación a la necesidad de instar incidente concursal para poder efectuar la compensación, al indicar que:

"(...;) 4. El hecho de que el apartado 4 del art. 84 LC atribuya al Juez del concurso la competencia para conocer de las acciones de reclamación del pago de los créditos contra la masa, mediante el incidente concursal, no significa que en todo caso para su satisfacción haya que instar un incidente concursal ante el juez del concurso (...)"

Termina el Director recurrente solicitando que se fije como criterio administrativo la procedencia de la compensación de deudas que tengan la condición de crédito contra la masa, de acuerdo con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo más arriba indicada.

Cuarto:

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) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

Son hechos incontrovertidos los siguientes:

- La entidad fue declarada en concurso de acreedores mediante auto judicial de 6 de abril de 2015.
- Por medio de auto judicial de 29 de enero de 2016 se acordó la apertura de la fase de liquidación.
- La deuda de la entidad con la Administración tributaria nace con posterioridad a la declaración de concurso por lo que se trata de un crédito contra la masa.
- El acuerdo de compensación de oficio dictado por la Administración tributaria tiene lugar una vez abierta la fase de liquidación.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si puede la Administración tributaria compensar de oficio deudas que tengan la condición de créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores.

El TEAR se manifiesta en sentido negativo por aplicación de la doctrina de este Tribunal Central contenida en la resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018), de fecha posterior al acuerdo de compensación de oficio dictado por la Dependencia Regional de Recaudación.

El Director recurrente sostiene que dicha compensación es posible al entender superada la doctrina citada como consecuencia de la posterior sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2019 (rec. casación 713/2016).

Tercero:

En nuestra resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018), dictada en unificación de criterio, ya analizamos la cuestión aquí controvertida y dijimos lo siguiente:

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, contenido 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.

Y concluíamos fijando los criterios siguientes:

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.

Antes de fijar la doctrina indicada manifestamos en la resolución no desconocer la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 13 de marzo de 2017, dictada en el recurso de casación 1632/2014, pero consideramos que se trataba de un pronunciamiento aislado que no justificaba el cambio de criterio que había venido manteniendo este Tribunal Central.

El Director recurrente sostiene que la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2019 (rec. casación 713/2016) hace que ya no nos encontremos ante una sentencia aislada, por lo que insta a este Tribunal Central a modificar su doctrina anterior con base en la jurisprudencia del Alto Tribunal.

La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), establece en su artículo 58 lo que sigue:

Artículo 58. 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

La sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 13 de marzo de 2017 (rec. cas. 1632/2014) [sentencia 181/2017], afirmó lo siguiente (la negrita es añadida) en su fundamento de derecho tercero:

TERCERO. (.....)

1. La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, arts. 58 a 60 . Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago.

2. Debemos recordar lo que afirmamos en la sentencia 428/2014, de 24 julio , con cita de la 46/2013, de 18 de febrero . En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos anteriores frente al deudor común formen parte de la masa pasiva (art. 49 de la Ley Concursal) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la par condicio creditorum , que impiden, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Esa es la razón por la que el art. 58 de la Ley Concursal prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso.

Pero si el crédito no es concursal, sino contra la masa, no se integra en la masa pasiva del concurso, no está sujeto a las reglas de la par condicio creditorum , y puede ser pagado al margen de la solución concursal alcanzada, sea la de convenio o la de liquidación.

3. Por otra parte, frente a lo afirmado en el recurso, si la compensación está correctamente efectuada, no se vulnera la exigencia de que el crédito contra la masa sea pagado a su vencimiento, tal como prevé el art. 84.3 y antes el art. 154.2 de la Ley Concursal , puesto que para que proceda la compensación, las deudas a compensar deben estar vencidas (art. 1196.3 del Código Civil).

4. Podrían plantearse problemas con la compensación, como con cualquiera otra forma de satisfacción de los créditos contra la masa, si con ello se impidiera la efectividad de un privilegio especial existente sobre el crédito del concursado con el que el acreedor pretende compensar su crédito contra la masa (actual inciso final del art. 154 de la Ley Concursal) , o la administración concursal hubiera comunicado la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa (actual art. 176.bis.2 de la Ley Concursal) y hubiera de hacerse un «concurso

dentro del concurso» en el que hubiera otros créditos contra la masa cuyo pago fuera preferente. Nada de eso se ha alegado como fundamento del recurso de casación.

De esta sentencia se infiere con claridad que la prohibición de la compensación, regulada en el artículo 58 de la LC, afecta a los créditos concursales pero no a los créditos contra la masa.

La sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 17 de julio de 2019 (rec. casación 713/2016) [sentencia 431/2019], invocada por el Director recurrente, confirma tal criterio al señalar en su fundamento de derecho cuarto (la negrita es añadida):

CUARTO. (.....)

3. Los créditos contra la masa no forman parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y por ello no les alcanzan los efectos que respecto de los créditos concursales genera la declaración de concurso, entre los que se encuentra la prohibición de compensación del art. 58 LC .

Como declaramos en la sentencia 46/2013, de 18 de febrero , "en principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos frente al deudor común anteriores formen parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la par condicio creditorum , que impide, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación". Y "por esta razón, el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso".

Es lógico que esta prohibición de compensación afecte únicamente a los créditos concursales y no a los créditos contra la masa, pues se trata de un efecto de la declaración de concurso sobre los créditos afectados por el mismo, tal y como se desprende de la ubicación sistemática del precepto: el art. 58 LC se encuadra dentro del Título III y en particular en el Capítulo II que lleva por rúbrica "De los efectos sobre los acreedores", y este Capítulo II comienza con el art. 49 LC , que integra dentro de la masa pasiva a los acreedores concursales. Es a estos acreedores a quienes se aplican los efectos sobre los créditos en particular previstos en la sección 3ª del capítulo II, el primero de los cuales es la prohibición de compensación (art. 58 LC).

En este sentido nos pronunciamos en la sentencia 181/2017, de 13 de marzo :

"La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal , arts. 58 a 60 . Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago".

Con posterioridad, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 15 de diciembre de 2020 (rec. cas. 1763/2018) insiste en la no aplicabilidad de la prohibición de compensación del artículo 58 de la LC a los créditos contra la masa cuando afirma en su fundamento de derecho segundo que:

1. En primer lugar, debemos advertir que las liquidaciones del IVA a que se refiere la cuestión litigiosa se refieren a hechos imponible acaecidos con posterioridad a la declaración de concurso, por lo que serían créditos contra la masa y no concursales, por lo que no resulta aplicable la prohibición de compensación del art. 58 LC vigente a la fecha en que se dictaron las resoluciones administrativas controvertidas -actual art. 153.1 del Texto Refundido de la Ley Concursal, TRLCU- (sentencias 181/2017, de 13 de marzo, y 431/2019, de 17 de julio).

En definitiva, pues, la declaración de concurso no constituye per se un impedimento para la compensación de los créditos contra la masa.

Cuarto:

Llegados a este punto, este Tribunal Central entiende, en primer lugar, que la jurisprudencia contenida en las sentencias precedentes contradice los dos primeros criterios fijados en nuestra resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018), a saber:

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.

Aunque nada se dice expresamente en dichas sentencias en contra de lo manifestado en las anteriores del mismo Tribunal Supremo citadas en nuestra resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018) [STS -Sala de lo Civil- de 12/12/2014, rec. cas. 2500/2013; STS -Sala de Conflictos de Jurisdicción- de 09/12/2014, conflicto 10/2014] y que nos llevaron a la fijación de ambos criterios, lo cierto es que siendo la compensación un acto de ejecución singular y disponiendo la jurisprudencia más reciente que tal compensación no se prohíbe respecto de los créditos contra la masa, se ha de concluir que la prohibición de ejecución singular del artículo 55 de la LC, una vez declarado el concurso, se refiere en exclusiva a los créditos concursales y no a los créditos contra la masa e, igualmente, que sí cabría la ejecución singular de una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación. Y es que no tendría sentido que cupiera la compensación de oficio de los créditos contra la masa, que es un acto de ejecución singular o, cuanto menos, produce un efecto equivalente a un acto de ejecución pues supone el ejercicio de una acción que detrae un crédito a favor del concursado de la masa activa del concurso para extinguir una deuda contra la masa, afectando en consecuencia al principio de liquidación colectiva y, sin embargo, no cupieran otros actos de ejecución singulares distintos de la compensación de oficio respecto de los créditos contra la masa.

Consideramos también que el tercer criterio de nuestra resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018) se ve afectado por la reciente jurisprudencia referida en el fundamento de derecho tercero. El tercer criterio era el siguiente:

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.

Siendo la compensación de oficio una ejecución singular le resultaría de aplicación, en principio, lo dispuesto en el artículo 84.4 de la LC conforme al cual las acciones relativas al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.

Ahora bien, no podemos perder de vista la siguiente afirmación contenida en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 17 de julio de 2019 (rec. cas. 713/2016):

4. El hecho de que el apartado 4 del art. 84 LC atribuya al juez del concurso la competencia para conocer de las acciones de reclamación del pago de los créditos contra la masa, mediante el incidente concursal, no significa que en todo caso para su satisfacción haya que instar un incidente concursal ante el juez del concurso. El propio apartado 3 del art. 84 LC prevé que el pago de estos créditos se haga a sus respectivos vencimientos.

Y es que, ciertamente, cuando a su vencimiento son satisfechas por el concursado las deudas contra la masa no es necesaria acción alguna para el pago de las mismas ante el juez del concurso.

Pues bien, el acuerdo de compensación es un acto meramente declarativo, en la medida en que se limita a declarar la extinción de una deuda tributaria producida en un momento anterior. Como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2019 (rec. casación 2334/2016) en interpretación del artículo 58 de la LC: "*Para la interpretación de este precepto, conviene no perder de vista cómo operan los efectos de la compensación (sentencia 46/2013, de 18 de febrero): "Los efectos de la compensación se producen de forma automática o ipso iure", con la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente y una eficacia ex tunc, pero este automatismo va referido a su eficacia más que al modo de producirse la misma. De tal forma que este efecto de la compensación no se produce hasta que se haga valer por uno de los acreedores recíprocos, si bien en ese momento actuará como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas*".

Ello conlleva que la Administración tributaria, debidamente reconocido su crédito contra la masa, no tenga que ejercitar acción alguna de pago respecto a aquél ante el Juez del concurso en los términos del artículo 84.4 LC para hacer efectivo su acuerdo de compensación de oficio, pues el pago de su crédito se ha producido ipso iure. Serán en su caso la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio hecho valer por la Administración mediante la correspondiente notificación al concursado, podrán plantear incidente concursal si consideran que dicha compensación ha alterado el orden de prelación establecido por la normativa concursal para el pago de los créditos contra la masa. De ahí que la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda contra la masa 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 o por otros acreedores.

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:

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido siguiente:

1. El artículo 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, no es de aplicación a los créditos contra la masa.
2. La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera sobre los créditos concursales pero no sobre los créditos contra la masa.
3. Es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa y, en consecuencia, compensarla de oficio, una vez abierta la fase de liquidación del concurso.
4. El acuerdo de compensación es un acto meramente declarativo, en la medida en que se limita a declarar la extinción de una deuda tributaria producida en un momento anterior. Ello conlleva que la Administración tributaria, debidamente reconocido su crédito contra la masa, no tenga que ejercitar acción alguna de pago respecto a aquél ante el Juez del concurso en los términos del artículo 84.4 LC para hacer efectivo su acuerdo de compensación de oficio. Serán en su caso la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio, podrán plantear incidente concursal si consideran que dicha compensación ha alterado el orden de prelación establecido por la normativa concursal para el pago de los créditos contra la masa. De ahí que la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda contra la masa 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 o por otros acreedores.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.