

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/02225/2022/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/11/2022**

**Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Créditos concursales ordinarios y subordinados no reconocidos. Prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago. Dies a quo.

**Criterio:**

En caso de créditos concursales ordinarios y subordinados, no reconocidos, cuyo plazo de pago en período voluntario no se hubiera iniciado o, habiéndose iniciado, no hubiera concluido a la fecha de la declaración del concurso, el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de los mismos nace con la firmeza de la resolución judicial de conclusión del procedimiento concursal por cumplimiento del convenio.

Cuando al tiempo de la declaración de concurso estuviera ya iniciado el período ejecutivo de pago de los créditos concursales ordinarios y subordinados que no fueron reconocidos por la administración concursal en los textos definitivos que fijaron la masa pasiva a efectos de la aprobación del convenio, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro se produce con la firmeza de la resolución judicial de conclusión del concurso por cumplimiento del convenio.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

190

58.3

66

68.2.b)

68.7

70

Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal

134

84.1

84.2.10

92.4

**Conceptos:**

Concurso de acreedores/quiebra/suspensión de pagos

Convenio

Crédito concursal

Firmeza

Prescripción

Procedimiento de recaudación

Procedimiento judicial

Procedimientos concursales

Resolución

Terminación

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 16 de noviembre de 2022

RECURSO: 00-02225-2022

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

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 14 de octubre de 2021, recaída en la reclamación nº 41/04226/2021, interpuesta frente a providencia de apremio dictada por el concepto "IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 2007 25% PER.RED.SAN MOD 576".

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1.- Con fecha 29 de marzo de 2021 se notificó a la entidad mercantil H, SL providencia de apremio por el concepto "IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 2007 25% PER.RED.SAN MOD 576" por importe total, incluido recargo de apremio ordinario del 20%, de 32,02 euros, que había sido dictada por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía el día 27 de marzo de 2021.

En dicha providencia se señala lo siguiente:

El día 22-11-2010 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 05-01-2011 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

- Dictar la providencia de apremio.

Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

Consta en el expediente que el procedimiento sancionador del que trae causa el acuerdo de exigencia de la reducción a que se refiere la providencia de apremio se inició el 14 de julio de 2009, siendo notificada la sanción al deudor el 14 de diciembre de 2009.

2.- Previamente, con fecha 21 de noviembre de 2008 por los administradores de la entidad mercantil H, SL se había presentado solicitud de concurso voluntario de la citada entidad, declarándose el concurso mediante Auto judicial de 4 de febrero de 2009.

Mediante Auto judicial de 23 de diciembre de 2010 se declaró finalizada la fase común del procedimiento concursal y se abrió la fase de convenio.

Mediante sentencia judicial de 24 de marzo de 2011 se aprobó la propuesta de convenio presentada por la entidad concursada, que había sido sometida a votación en la junta de acreedores de 24 de febrero de 2011, cesando los efectos de la declaración de concurso.

Por Auto judicial de 16 de octubre de 2020 se declaró cumplido el convenio y por otro de 3 de marzo de 2021 se acordó la conclusión del procedimiento concursal por cumplimiento del convenio.

**SEGUNDO:** Frente a la providencia de apremio interpuso la entidad H, SL la reclamación nº 41/04226/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el día 26 de abril de 2021, alegando, en palabras del TEAR, *"que ha prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda ya que, habiendo sido declarada en concurso en 4 de febrero de 2009 en cuyo seno se aprobó convenio judicialmente ratificado en 24 de marzo de 2011 y que se declaró cumplido mediante auto de 16 de octubre de 2020, ni cabe exigirle el pago de aquellas deudas que debieran calificarse como concursales ni el de las que tenían la condición de créditos contra la masa, pues la acción para exigir el pago de las primeras reanudó su cómputo con la aprobación del convenio, al que no se adhirió la Administración tributaria, siendo las segundas exigibles a sus respectivos vencimientos"*.

El TEAR dictó resolución estimatoria el día 14 de octubre de 2021, con anulación del acto impugnado, en los términos siguientes:

<<TERCERO.- La Ley 58/2003, General Tributaria, tras establecer en su art. 66 en cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas y disponer en el art. 67.1 que dicho plazo inicia su cómputo al día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, dispone en su art. 68.2 que el cómputo de dicho plazo se interrumpirá, entre otros motivos, por la declaración del concurso del deudor, estableciendo seguidamente en el apartado 6 (actual apartado 7) del mismo artículo, en su redacción aquí aplicable, que interrumpida la prescripción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción y que cuando dicha interrupción traiga causa en la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso, no obstante lo cual, si se hubiere aprobado un convenio, "el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo" y para las sometidas al convenio concursal, "cuando aquéllas resulten exigibles al deudor."

Por otra parte, el art. 164.2 de la misma Ley, advierte:

(.....).

La citada Ley 22/2003, Concursal, por su parte, establece en su art. 55:

(.....).

Y, finalmente, el art. 84 de la misma Ley, tras relacionar en su apartado 2 los créditos que han de considerarse contra la masa, disponía en su apartado 3 que estos han de pagarse a sus respectivos vencimientos, sin que la alteración que de esta regla podía hacer la administración concursal pudiera afectar, entre otros, a los créditos tributarios añadiendo en su apartado 4:

(.....).

**CUARTO.-** Ha de tenerse además en cuenta que, según tiene dicho el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución dictada en 17 de diciembre de 2015 en reclamación nº 3134-2015, tras analizar sistemáticamente lo dispuesto en los artículos 161 y 167 y en la Disposición Adicional Octava de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en los artículos 133 y 134 de la Ley 22/2003, Concursal y su propia doctrina sentada en resoluciones de 22 de julio de 2011 (R.G. 2074-2010) y 24 de marzo de 2015 (R.G. 883-

2014), tratándose de créditos concursales con privilegio general cuyo período voluntario de pago haya vencido tras la declaración del concurso, una vez aprobado judicialmente el convenio sin la adhesión de la Administración tributaria, esta no puede dictar providencia de apremio sin antes requerir de pago a la deudora en periodo voluntario.

QUINTO.- Examinado el expediente, se comprueba que la deuda objeto de la providencia de apremio impugnada, derivada de sanción impuesta en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte del año 2007 se notificó a la interesada en 22 de noviembre de 2010 habiendo finalizado el plazo para su pago en período voluntario en 5 de enero de 2011. **Se trata por tanto de un crédito concursal y subordinado (art. 92 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal) que no quedó sometido al convenio aprobado en el seno del concurso, de manera que, aprobado este, fue la fecha de aprobación del convenio (en este caso, el día 24 de marzo de 2011) la que determinó la reanudación del cómputo del plazo de prescripción, consumado, a falta de otras actuaciones que pudieran interrumpirlo que no obran en el expediente, a la fecha en que se notificó la providencia de apremio aquí impugnada, que consecuentemente procede anular>>.**

**TERCERO:** Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el 29 de diciembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central el 18 de marzo de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando lo que sigue:

1.- La resolución estimatoria dictada por el TEAR argumenta que se comprueba que la deuda objeto de la providencia de apremio impugnada, derivada de una sanción impuesta en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte del año 2007, se notificó a la interesada en fecha 22 de noviembre de 2010 habiendo finalizado el plazo para su pago en período voluntario el día 5 de enero de 2011, añadiendo que se trata por tanto de un crédito concursal y subordinado (art. 92 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal) que no quedó sometido al convenio aprobado en el seno del concurso, de manera que, aprobado este, fue la fecha de aprobación del convenio (en este caso, el día 24 de marzo de 2011) la que determinó la reanudación del cómputo del plazo de prescripción, consumado, a falta de otras actuaciones que pudieran interrumpirlo que no obran en el expediente, a la fecha en que se notificó la providencia de apremio aquí impugnada, que consecuentemente procede anular.

Como consecuencia de dicho criterio, el TEAR declara la improcedencia de las providencias de apremio dictadas.

2.- En contra de la aplicación de dicho criterio en el caso que nos ocupa, este Departamento de Recaudación expone los siguientes argumentos jurídicos:

Es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el art.134 Ley 22/2023 Concursal (LC) -coincidente con el actual art. 396 TRLC - y la interpretación del mismo conforme a, entre otras, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (STS 4292/2016, recurso de casación 503/2014) de 7 de octubre de 2016.

El citado art. 134.1 LC disponía:

*"(...): El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos. (...):".*

La citada STS 4292/2016, en relación a dicho artículo, en su FJ Segundo.2, señala:

*"(...): El art. 134.1 LC, al extender a los créditos anteriores al concurso y no reconocidos, el contenido del convenio lo que pretende es impedir que estos créditos no reconocidos en la lista de acreedores puedan llegar a ser, caso de aprobarse y cumplirse un convenio, de mejor condición que los acreedores concursales afectados por el convenio. Está claro que los créditos que no aparezcan reconocidos en la lista de acreedores no pueden ser reclamados durante la fase de cumplimiento del convenio, y sólo después de la declaración de cumplimiento del convenio puede dirigirse su reclamación frente al deudor concursado. Y es en este caso cuando la ley aclara que, caso de reconocerse la existencia, vigencia y exigibilidad del crédito, su importe se verá afectado por las quitas convenidas e impuestas a los acreedores concursales ordinarios y subordinados que sí habían sido reconocidos.(...):".*

Conforme a dicho artículo de la normativa concursal, y la interpretación del mismo realizada por el TS, queda claro que la reanudación del plazo de prescripción una vez firme la sentencia que aprobó el convenio, conforme al art. 68 LGT, está referida a los créditos concursales reconocidos en los textos definitivos que no quedan sujetos al convenio por su propia naturaleza [básicamente los créditos privilegiados, ya sea con privilegio general o especial], que serán inmediatamente exigibles tras la aprobación del convenio, pero no a créditos como los del presente caso: créditos -en muchos casos subordinados y que por su naturaleza habrían de quedar sujetos al convenio - que, pese a ser notificados vigente el concurso, no fueron reconocidos por la administración concursal, y no fueron incluidos en los textos definitivos que fijaron la masa pasiva a efectos de la aprobación del convenio.

Respecto de este tipo de créditos [los que un sector doctrinal denomina "créditos no concurrentes"], la solución respecto de la prescripción ha de ser distinta, y el plazo de inicio del cómputo ha de fijarse a partir de la fecha en que los mismos pueden ser exigidos, es decir, a partir de la firmeza de la conclusión del concurso por cumplimiento del convenio, que en el presente caso se produjo por auto de 03/03/2021, contra el que no cabía recurso alguno, por lo que a la fecha de notificación de la providencia de apremio (29 de marzo de 2021, habiendo sido emitida el día 27 de marzo de 2021) no se había producido la prescripción.

Entiende este Departamento que sólo a partir de la posibilidad de exigencia de las deudas puede computar el plazo de prescripción de la acción de cobro.

Y la exigencia se ha de producir a partir de la firmeza de la conclusión del concurso por cumplimiento del convenio para los créditos ordinarios y subordinados no reconocidos que no estuvieran ni siquiera como contingentes en el listado de acreedores, en atención a lo dispuesto en el artículo 396 TRLC (antes 134 LC), que al regular la extensión necesaria del convenio señala:

*"(...): 1. El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos de cualquiera de estas clases que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque no se hubieran adherido a la propuesta de convenio o votado a favor de ella, o aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos.*

*2. Los acreedores subordinados quedarán afectados por las mismas quitas y esperas establecidas en el convenio para los ordinarios, pero los plazos de espera se computarán a partir del íntegro cumplimiento del convenio respecto de estos últimos. Quedan a salvo los efectos que pueda producir el ejercicio de la facultad de elección por los acreedores subordinados (...):".*

La jurisprudencia avala la tesis de que, al ser créditos no concurrentes, no puede equipararse su pago con el de los restantes créditos concursales, y por ello se supedita el mismo a la conclusión del concurso, ya sea con cumplimiento de convenio o con liquidación, sin que puedan ser reclamados con anterioridad.

Así, se ha señalado que quedan fuera de la universalidad del concurso, llegándose a denominar créditos "extra-concursales" o incluso "post-concursales", y en ese sentido nos remitimos a las siguientes resoluciones judiciales:

- La ya citada sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) núm. 608/2016, de 7 de octubre de 2016.

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) núm. 655/2016, de 4 de noviembre de 2016.

Por tanto, hay que distinguir entre los créditos ordinarios y subordinados que se han reconocido como contingentes en base al artículo 265 TRLC (antiguo 87 LC) y los que no.

En cuanto a los primeros, no existe ningún inconveniente para exigirlos sin esperar hasta esos momentos.

Respecto de los que no, la claridad con la que se manifiesta el TS respecto de los créditos sujetos al convenio, no deja lugar a dudas.

En concreto, poniéndolos en relación con el precepto equivalente, que es el art. 134 LC. Este precepto, en el párrafo primero de su apartado 1, dispone lo siguiente:

*«El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos».*

Además de las sentencias citadas, existen otros pronunciamientos más recientes del TS en el mismo sentido, como el auto de inadmisión de recurso de casación de 30 de enero de 2019, que concluye que el acreedor no reconocido no puede instar el incumplimiento del convenio, ATS 740/2019, Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, Fecha: 30/01/2019, N° de Recurso: 4077/2016.

En el caso de los créditos privilegiados no reconocidos, la situación es distinta, ya que no le sería aplicable lo previsto en el artículo 396 del TRLC (antiguo 134 LC), sino el artículo 397 TRLC, que dispone:

*"Artículo 397. Extensión del convenio a los créditos privilegiados.*

*1. Los acreedores privilegiados quedarán vinculados al convenio aprobado por el juez si hubieren sido autores de la propuesta o si se hubieran adherido a ella, salvo que hubieran revocado la adhesión, o si hubieran votado a favor de la misma, así como si se adhieren en forma al convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez antes de la declaración judicial de su cumplimiento.*

*2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los acreedores privilegiados quedarán también vinculados al convenio cuando, dentro de la misma clase a la que pertenezcan, se hubieran obtenido las siguientes mayorías:*

*1.º El sesenta por ciento del importe de los créditos privilegiados de la misma de la clase, cuando el convenio consista en el pago íntegro de los créditos en plazo no superior a tres años o en el pago inmediato de los créditos vencidos con quita inferior al veinte por ciento; o cuando contenga quitas iguales o inferiores a la mitad del importe del crédito; esperas, ya sean de principal, de intereses o de cualquier otra cantidad adeudada, con un plazo no superior a cinco años; o, en el caso de acreedores distintos de los públicos o los laborales, la conversión de los créditos en créditos participativos durante el mismo plazo.*

*2.º El setenta y cinco por ciento del importe de los créditos privilegiados de la misma clase, en los convenios que tuvieran otro contenido.*

*En el caso de acreedores con privilegio especial, el cómputo de las mayorías se hará en función de la proporción de las garantías aceptantes sobre el valor total de las garantías otorgadas dentro de cada clase.*

*En el caso de los acreedores con privilegio general, el cómputo se realizará en función del pasivo aceptante sobre el total del pasivo que se beneficie de privilegio general dentro de cada clase."*

Por tanto, en el caso de créditos privilegiados la regla general es la no vinculación al convenio aprobado, salvo que se den las circunstancias previstas en el artículo 397 del TRLC (anterior artículo 134.2 de la LC), por lo que no se ha de esperar para su exigibilidad a la conclusión del concurso por cumplimiento del convenio.

En este sentido, se puede citar la sentencia del Juzgado Mercantil número 4 de Barcelona de 10 de noviembre de 2014, que establece la posibilidad de exigir el crédito privilegiado no reconocido a su vencimiento (que era posterior al de la sentencia de aprobación del convenio), por no verse afectado por la sentencia que ha aprobado el convenio, que provoca que se alcen los efectos de la declaración de concurso.

En el mismo sentido, la sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 16 de mayo de 2014, recurso 68/2013, de la que se extrae la misma conclusión:

*"SÉPTIMO.- El acuerdo originario aquí recurrido de 4 de marzo de 2010, confirmado por Resolución de 19-5-10, declaraba al actor responsable solidario de un conjunto de deudas derivadas el Impuesto sobre Sociedades e IVA de los ejercicios 2001 y 2002 correspondientes a la mercantil Maderas Sierra de Demanda por importe total de 124.779,35 euros. Ese Acuerdo no valoraba, ni atribuía eficacia alguna, al Convenio concursal aprobado en el proceso concursal iniciado por el actor en el año 2005 y que concluyó como se ha dicho por Auto de 15 de junio de 2009.*

*(...)*

*Y conforme a las reglas del Convenio aprobado, la eficacia novatoria del mismo debe tener las siguientes consecuencias en los citados créditos:*

*- Conforme a lo dispuesto en los artículos 134.1 y 136 de la LC, y no constando que la AEAT hubiera votado a favor del Convenio, la exigibilidad de la parte correspondiente al crédito que debería tener la condición de privilegiado no queda afectado por el Convenio. Esto es, el 50% correspondiente a las cuotas de los impuestos liquidados."*

Termina el Director recurrente solicitando se establezca por parte de este Tribunal Económico-Administrativo Central como criterio que la reanudación del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro una vez firme la sentencia que aprobó el convenio, conforme al artículo 68 LGT, está referida a los créditos concursales que no quedan sujetos al convenio por su propia naturaleza [básicamente, los créditos privilegiados, ya sea con privilegio general o especial], pero respecto de los créditos ordinarios y subordinados que no fueron reconocidos por la administración concursal en los textos definitivos que fijaron la masa pasiva a efectos de la aprobación del convenio y no pueden ser exigidos hasta la conclusión del concurso, la reanudación del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro se produce con la firmeza de la resolución judicial de conclusión de concurso.

**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), solicitó la desestimación del presente recurso extraordinario de alzada con apoyo en las siguientes alegaciones:

1.- El recurso extraordinario de alzada interpuesto por el Departamento de Recaudación, pretende aplicar indiscriminadamente los distintos regímenes concursales que han existido en nuestro ordenamiento desde la promulgación de la Ley Concursal de 2003, cuando hay que estar a la situación y régimen vigente en cada momento (tempus regit actum).

2.- Los créditos concursales pueden estar afectados por el convenio o no. Si lo están, como es admitido por la Administración recurrente en su argumento, habrán de estarlo a todos los efectos.

Por su parte, el contenido del artº 68.7 LGT es muy claro

*"Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor".*

Luego admitiendo a efectos dialécticos la argumentación de la parte recurrente, lo que está afectado por el convenio, y los créditos que baraja la recurrente en propias palabras de la recurrente lo están, queda sujeto al régimen del artº 68.7 LGT, la cual no diferencia dentro de los créditos a los que afecte el convenio entre una clase u otra. Todos los afectados por el convenio se encuentran sometidos al régimen de prescripción del artº 68.7 LGT.

No cabe una suerte de latencia o *tertius genus*.

Donde la ley no distingue no debemos nosotros distinguir, máxime en una materia como la que nos encontramos, donde no cabe la analogía o la interpretación extensiva.

Es más, si el régimen fuera el que la parte recurrente pretende, ¿por qué no se opuso al auto que decretó tener por cumplido el convenio? O yendo más allá, ¿por qué se aquietó al auto de conclusión del concurso?

La Administración recurrente sencillamente está extrapolando cuestiones y pretende convertir en reglas generales asertos que vienen referidos a las particularidades del caso en que nos encontramos.

Aquí se ha resuelto conforme a todas las circunstancias concurrentes y se ha resuelto correctamente.

3.- Por otra parte, la Administración recurrente olvida que en ningún momento impugnó los informes de la AC ni interesó la inclusión conforme al artº 96 bis (Ley 38/2011), ni modificación alguna.

Luego ¿cómo puede pretenderse establecer una doctrina en relación a un caso en el que concurren las circunstancias específicas que venimos comentando y respecto de la que se ha resuelto correctamente? Ciertamente no.

## 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:** De la información obrante al expediente resultan incontrovertidos los hechos siguientes:

- La entidad mercantil H, SL fue declarada en concurso de acreedores el 4 de febrero de 2009.
- Posteriormente, el 22 de noviembre de 2010 la Administración tributaria notificó a dicha entidad una liquidación por el concepto "IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 2007 25% PER.RED.SAN MOD 576".
- Mediante sentencia judicial de 24 de marzo de 2011 se aprobó la propuesta de convenio presentada por la entidad concursada.
- Por Auto judicial de 3 de marzo de 2021 se acordó la conclusión del procedimiento concursal por cumplimiento del convenio.
- La Administración tributaria dictó el 27 de marzo de 2021 providencia de apremio respecto de la liquidación señalada, que fue objeto de reclamación ante el TEAR.

La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, (LC) establece en su artículo 84.1 que *"Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa"* y en el 84.2.10º que tendrán la consideración de créditos contra la masa *"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"*. En consecuencia, *a sensu contrario*, serán créditos concursales los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con anterioridad a la declaración de concurso.

A partir de los datos anteriores se colige que la deuda por el concepto "IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 2007 25% PER.RED.SAN MOD 576" constituía un crédito concursal puesto que, a pesar de que su liquidación tuvo lugar con posterioridad a la declaración del concurso, la comisión de la infracción determinante de la sanción se produjo con anterioridad a la declaración de concurso, al responder a la falta de ingreso de un impuesto por el ejercicio 2007. Debe tenerse presente que la deuda en cuestión es la parte reducida de una sanción que se exige por no haberse efectuado el pago de dicha sanción en el plazo estipulado legalmente. El Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, ha establecido en sentencia de 23 de febrero de 2011 (rec. cas. 1627/2007) que la clasificación de las sanciones tributarias como créditos concursales o contra la masa dependerá del momento en que se cometa la infracción y no del momento en que se acuerde la imposición de la sanción.

Dice, en efecto, la sentencia de 23 de febrero de 2011 en el Fundamento de Derecho segundo (la negrita es añadida):

<<SEGUNDO.- En el único motivo del recurso se denuncia infracción de lo establecido en el art. 84.2.10º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuanto califica como créditos contra la masa los que resulten de obligaciones tributarias nacidas por ley con posterioridad al concurso.

**Los hechos se resumen en que la fecha de declaración del concurso es de 27 de abril de 2.005, las sanciones tributarias son de fechas, unas, de 5 de mayo de 2.005 y otras impuestas por Actas de Inspección de 31 de octubre de 2.005, y las infracciones se produjeron con los ejercicios sociales de 2.000 a 2.004.**

**La Sentencia recurrida argumenta que para la calificación de un crédito como contra la masa o como concursal ha de atenderse, generalmente, no a la fecha de la resolución judicial o administrativa -aún cuando ésta sea de naturaleza**

**constitutiva- sino a la fecha de la acción u omisión del concursado que en aquella desemboca** y añade que «lo contrario implicaría hacer depender la calificación de un crédito, no de un elemento objetivo, sino puramente subjetivo como la mayor o menor agilidad de la Administración de Justicia o, incluso, el interés de la AEAT, a quién bastaría con retrasar la imposición de la sanción para alterar la calificación del crédito y con ello las posibilidades de cobro. Además la propia LC, en su art. 91.1º, en su inciso final, refuerza este criterio al calificar como crédito con privilegio general y no contra la masa los recargos por incumplimientos devengados con anterioridad a la declaración de concurso, cuya naturaleza sancionadora y no indemnizatoria ha sido reconocida por la Sala 4ª del TS (SS. 31 de enero y 7 de febrero de 1994 y 2 de octubre de 2.000, entre muchas)».

**El Abogado del Estado sostiene como argumento básico que el crédito resultante de las sanciones tributarias pecuniarias nace con la resolución sancionadora y no cuando se comete la infracción tributaria.** Resalta que en el sistema de la nueva Ley Concursal la calificación ha de tener en cuenta el estatuto del crédito en cuestión, por lo que en el caso, por un lado, habrá de estarse a los principios y reglas del Derecho Administrativo sancionador, sin que proceda extrapolar categorías y conceptos propios del Derecho civil, y, por otro lado, en lo que atañe al tratamiento de los créditos contra la masa, a los requisitos propios y singulares para cada categoría de créditos. Alega (a) el art. 211.3 de la Ley General Tributaria que afirma que las sanciones tributarias se acuerdan e imponen, siendo el acto de imposición de la sanción el que determina su nacimiento; (b) el carácter constitutivo de la resolución administrativa sancionadora; y (c) que si la sanción nace con el acto administrativo que la impone su clasificación como crédito contra la masa concursal dependerá de la fecha en que se dicte la resolución que la impone y ello con independencia de la fecha en que se hayan realizado la conducta sancionadora. Finalmente hace amplia referencia a que la clave de la calificación del crédito no está en el concreto incumplimiento, sino en el concreto reproche sancionador que a tal incumplimiento se le impone por acto administrativo, debiendo diferenciarse la infracción, que nace con la realización de la actuación típica, y la sanción, que se vincula a la resolución sancionadora, y a que la actuación de la Administración se rige por el principio de la legalidad sin que quepa presumir la arbitrariedad.

**El motivo debe desestimarse, porque este Tribunal comparte la decisión de la sentencia recurrida** cuya argumentación no se desvirtúa por las alegaciones efectuadas por la Abogacía del Estado en defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Dejando a un lado aspectos dialécticos que no son relevantes para la decisión del proceso, como, entre otros, los relativos a la naturaleza de la sanción, los principios y reglas del Derecho Administrativo sancionador, el carácter constitutivo o no de la resolución que impone la sanción, incluso el que tal concepto no es en absoluto unitario, **lo que verdaderamente importa en orden a la calificación de los créditos a que se refiere el art. 84.2.10º de la Ley Concursal es cuando se produce su nacimiento, y no su reconocimiento. Y tal génesis tiene lugar con el hecho normativo que, por constituir un incumplimiento o infracción tributaria, crea la posibilidad de la sanción. No es, por lo tanto, la fecha de la resolución administrativa que impone la sanción**, como no lo sería la resolución judicial que declarase la existencia de una responsabilidad extracontractual (que figura en el mismo apartado del precepto legal), **lo que hay que tener en cuenta, sino la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación.** La LC se refiere a las obligaciones nacidas de la Ley. En realidad, como ha reiterado la doctrina, todas las obligaciones nacen de la ley, pero "strictu sensu" se entiende como tales las que no cabe ubicar en alguna de las denominadas fuentes clásicas -contratos, "cuasi-contratos", delitos y "cuasi-delitos"-, con lo que el concepto viene a operar con carácter residual que recoge todas las restantes posibles fuentes de las obligaciones. Sin embargo, en puridad, la ley no crea obligaciones, sino que atribuye a determinados hechos tal virtualidad, por lo que la fuente de la obligación es el hecho contemplado en la ley como idóneo para generar una obligación -crédito, en el aspecto activo-. Y no hay duda que en el caso de sanciones por irregularidades tributarias, es el comportamiento del sujeto al impuesto el que da lugar a la infracción merecedora de sanción.

**Y como ese comportamiento -hecho fuente de la obligación- se produjo antes de la declaración de concurso no cabe calificar el crédito correspondiente como contra la masa, sino de concursal, de conformidad con el art. 84.2.10º, "a contrario sensu", de la Ley Concursal.>>**

Tal criterio ha sido reiterado por el Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en sentencias posteriores, como, por ejemplo, la de 1 de julio de 2011 (rec. cas. 947/2008), en la que se cita la de 23 de febrero de 2011 en los términos siguientes: *"Estos postulados han llevado a esta Sala (STS de 23 de febrero de 2011 [RC n.º 1627/2007]) en un supuesto idéntico al de autos donde también estaba en cuestión la correcta calificación de los créditos por sanciones, a sentar el criterio de que la cuestión de la clasificación concursal de los créditos por sanciones administrativas debe resolverse atendiendo, no al momento del nacimiento de la obligación, sino al momento de comisión de la conducta sancionada,...."*.

Una vez calificado el crédito como concursal debe clasificarse como subordinado al amparo de lo dispuesto en el artículo 92.4º de la LC, a cuyo tenor son créditos subordinados *"Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias"*.

**TERCERO:** La controversia planteada en el presente recurso extraordinario concierne a si había o no prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de la liquidación por el concepto "IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 2007 25% PER.RED.SAN MOD 576" cuando la Administración tributaria dictó la providencia de apremio el 27 de marzo de 2021.

El artículo 167.3 de la LGT establece que:

**"3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:**

- a) Extinción total de la deuda o **prescripción del derecho a exigir el pago.**
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

El artículo 58.3 de la LGT dispone que *"Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley"*.

El artículo 190 de la LGT, relativo a la extinción de las sanciones tributarias, establece en su apartado segundo que :

**"2. Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta Ley.**

En particular, **la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas**".

Resulta, pues, de aplicación a la prescripción del derecho a exigir el pago de las sanciones tributarias lo dispuesto en los artículos 66 a 70 de la LGT, que son los que integran la sección tercera del capítulo IV del Título II de la LGT.

El artículo 66 de la LGT dispone en su letra b) que prescribirá a los cuatro años *"El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas"*.

Por su parte, el artículo 67 de la LGT dispone que el plazo de prescripción del derecho contemplado en la letra b) del artículo 66 de la LGT comenzará a contarse *"desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo"*.

El artículo 68.2.b) de la LGT señala que:

**"2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:**

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, **por la declaración del concurso del deudor** o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso".

El artículo 68.7 de la LGT establece, en su párrafo segundo, que *"Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor"*.

Del artículo 68.2.b) de la LGT se colige que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas se interrumpe por la declaración del concurso del deudor. Para que pueda interrumpirse tal derecho es preciso, por tanto, que en el momento de declaración del concurso ya hubiera nacido, es decir, que la deuda estuviera ya en período ejecutivo. Si al tiempo de la declaración del concurso la deuda no estuviera en período ejecutivo porque en tal momento aún no hubiese finalizado el período voluntario de pago de la misma o, como sucede en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, porque todavía no había sido notificada al deudor, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.2.b) de la LGT ni, por ende, lo indicado en el artículo 68.7, párrafo segundo, de la LGT.

No cabe hablar, pues, en el supuesto que concurre en el presente recurso extraordinario de interrupción del derecho de la Administración a exigir el pago del crédito concursal como consecuencia de la declaración del concurso ni tampoco, por tanto, de reanudación de tal derecho.

La solución al caso aquí planteado pasa por examinar las consecuencias de la declaración del concurso respecto de los créditos concursales cuyo plazo voluntario de pago no se había iniciado siquiera cuando se produjo tal declaración. En efecto, en el supuesto aquí analizado nos encontramos con un crédito concursal que fue notificado al deudor tras la declaración del concurso.

Es doctrina de este Tribunal Central, recogida en nuestras resoluciones de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014) y 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015) que *"la única interpretación compatible de los artículos 28, 161 y 164.2 de la LGT pasa por entender que, estando la sociedad en situación concursal, el plazo de pago en período voluntario de las deudas tributarias calificadas como deudas de la masa queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso.."*

Conforme a tal doctrina, en el caso de que las deudas de la masa (créditos concursales) sean créditos privilegiados no sometidos al convenio, la Administración deberá conceder nuevamente dicho plazo voluntario de pago una vez dictada la sentencia de aprobación del convenio, que es cuando cesan los efectos de la declaración de concurso conforme a lo dispuesto en el artículo 133.2 de la LC.

En el supuesto aquí examinado el crédito concursal era subordinado.

El TEAR considera que tal crédito concursal y subordinado no quedó sometido al convenio pero no explicita las razones de esta falta de sometimiento. La consideración del crédito como subordinado debería haberle llevado a concluir, al amparo de lo dispuesto en el artículo 134.1 de la LC, que sí lo estaba, pues de tal precepto se infiere con carácter general que los créditos ordinarios y subordinados están sometidos al convenio. Es posible que el modo de proceder del TEAR obedezca al hecho de que no obre al expediente documentación que acredite la inclusión de la deuda en cuestión en la lista de acreedores [hay que reseñar, en este sentido, (i) que en el certificado emitido por la AEAT el 13 de abril de 2009 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 de la LC -concerniente a la comunicación de créditos a la administración concursal- no figura el crédito en cuestión, como no podía ser de otra manera en la medida que en dicha fecha todavía no había sido iniciado siquiera el procedimiento sancionador del que derivó el crédito, inicio que se produjo el 14 de julio de 2009; y (ii) que del acta de la junta de acreedores celebrada el 24 de febrero de 2011 - fecha en la que ya se había notificado al deudor la deuda por exigencia de la reducción de la sanción, notificación que había tenido lugar el 22 de noviembre de 2010- en la que se relaciona como acreedor compareciente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, junto al importe total de sus créditos, no cabe deducir inequívocamente si entre estos se había incorporado ya el crédito de referencia], sin advertir que el precepto indicado somete al convenio también los créditos no reconocidos en los términos que más adelante se dirán.

El Director recurrente no cuestiona que el crédito no fue incluido en los textos definitivos que fijaron la masa pasiva a efectos de la aprobación del convenio. Pese a ello considera que quedó sometido al convenio por aplicación de lo dispuesto en el artículo 134 de la LC debidamente interpretado por la jurisprudencia.

El artículo 134 de la LC, relativo a la extensión subjetiva del convenio, en su apartado primero dispone:

**"1. El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos.**

Los acreedores subordinados quedarán afectados por las mismas quitas y esperas establecidas en el convenio para los ordinarios, pero los plazos de espera se computarán a partir del íntegro cumplimiento del convenio respecto de estos últimos. Queda a salvo su

facultad de aceptar, conforme a lo previsto en el artículo 102, propuestas alternativas de conversión de sus créditos en acciones, participaciones o cuotas sociales, o en créditos participativos".

La sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 7 de octubre de 2016 (rec. cas. 503/2014) afirma en su fundamento de derecho segundo lo siguiente:

"El art. 134.1 LC , al extender a los créditos anteriores al concurso y no reconocidos, el contenido del convenio lo que pretende es impedir que estos créditos no reconocidos en la lista de acreedores puedan llegar a ser, caso de aprobarse y cumplirse un convenio, de mejor condición que los acreedores concursales afectados por el convenio. **Está claro que los créditos que no aparezcan reconocidos en la lista de acreedores no pueden ser reclamados durante la fase de cumplimiento del convenio, y sólo después de la declaración de cumplimiento del convenio puede dirigirse su reclamación frente al deudor concursado.** Y es en este caso cuando la ley aclara que, caso de reconocerse la existencia, vigencia y exigibilidad del crédito, su importe se verá afectado por las quitas convenidas e impuestas a los acreedores concursales ordinarios y subordinados que sí habían sido reconocidos".

Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 4 de noviembre de 2016 (rec. cas. 707/2014) dispone:

<<QUINTO.- (.....)

3.- (.....)

Asimismo, **aunque el crédito no haya de ser satisfecho en el concurso porque su reclamación haya sido realizada en un momento tan extemporáneo que le impida concurrir en el concurso, el interés del acreedor persiste porque el crédito no se ha extinguido, y el acreedor en cuestión podría reclamar el pago de su crédito con posterioridad a la conclusión del concurso, tanto en el caso de liquidación ( art. 178 de la Ley Concursal ) como en el caso de convenio, tras el cumplimiento del mismo, pues el titular de un crédito anterior al concurso que no haya sido reconocido en el mismo, puede reclamar el pago de su crédito tras el cumplimiento del convenio, con las quitas establecidas en el convenio.** En este sentido, **en la sentencia 608/2016, de 7 de octubre , declaramos:**

«El art. 134.1 LC , al extender a los créditos anteriores al concurso y no reconocidos, el contenido del convenio lo que pretende es impedir que estos créditos no reconocidos en la lista de acreedores puedan llegar a ser, caso de aprobarse y cumplirse un convenio, de mejor condición que los acreedores concursales afectados por el convenio. Está claro que los créditos que no aparezcan reconocidos en la lista de acreedores no pueden ser reclamados durante la fase de cumplimiento del convenio, y sólo después de la declaración de cumplimiento del convenio puede dirigirse su reclamación frente al deudor concursado. Y es en este caso cuando la ley aclara que, caso de reconocerse la existencia, vigencia y exigibilidad del crédito, su importe se verá afectado por las quitas convenidas e impuestas a los acreedores concursales ordinarios y subordinados que sí habían sido reconocidos».

**En estos casos, se trataría de créditos concursales, pero no concurrentes, puesto que no serán satisfechos en el concurso, ni sus titulares pueden tener en el concurso la intervención que la Ley Concursal atribuye a los titulares de créditos concursales reconocidos.**

(.....).

SEXTO.- Créditos concursales pero no concurrentes.

1.- (.....).

2.- **El crédito resultante** a favor de Gerlach se deriva de hechos acaecidos antes de la declaración de concurso, y **no se encuentra en ninguno de los supuestos que el art. 81.2 de la Ley Concursal califica como créditos contra la masa.**

3.- **Para que un crédito de esta naturaleza sea satisfecho en el concurso**, ya sea en cumplimiento del convenio aprobado, ya sea en la liquidación de la masa activa, **es necesario que sea objeto de reconocimiento como crédito concursal, se le atribuya una determinada calificación, y resulte de este modo incluido en la lista de acreedores aprobada con carácter definitivo.**

(.....).

4.- **La comunicación de los créditos que, según la ley, tienen la consideración de concursales, por parte de sus titulares, va encaminada a que la administración concursal incluya tales créditos en la lista de acreedores y queden de este modo reconocidos en el concurso, permitiendo a sus titulares tener la intervención que la Ley Concursal reconoce a los acreedores concursales, y que los créditos sean satisfechos, en lo que sea posible, en el concurso.** Para que la comunicación de créditos pueda considerarse hecha en tiempo y forma, debe realizarse en el plazo previsto en el art. 21.1.5º, del modo previsto en el art. 85, ambos de la Ley Concursal , en cuyo caso deberán ser clasificados conforme a su naturaleza.

La comunicación de créditos que se realice por el acreedor una vez transcurrido el plazo previsto en el artículo 85.1 de la Ley Concursal pero antes de la presentación por los administradores concursales de los textos provisionales de su informe, de la lista de acreedores y del inventario, ha de considerarse tardía. Otro tanto ocurre cuando se formula la impugnación de la lista de acreedores en el trámite previsto en el art. 96 de la Ley Concursal , y en la demanda incidental se solicita el reconocimiento de un crédito que no había sido previamente comunicado a la administración concursal. La duda sobre si la posibilidad de reconocimiento por esta última vía se circunscribía a los créditos comunicados entre la finalización del plazo del art. 21.1.5º y la presentación de los textos provisionales por la administración concursal o se extendía también a aquellos créditos cuya primera comunicación al concurso se hubiera realizado impugnando directamente la lista de acreedores en el trámite del art. 96 de la Ley Concursal , fue resuelta, a favor de la segunda opción en la sentencia 316/2011, de 13 de mayo .

5.- **Los créditos tardíamente comunicados**, en cualquiera de estos dos supuestos (comunicación realizada entre la finalización del plazo del art. 21.1.5º de la Ley Concursal y la presentación de los textos provisionales por la administración concursal, e impugnación de la lista de acreedores), **se clasificarán como subordinados, salvo que entren en juego las excepciones recogidas en el artículo 92.1 de la Ley Concursal , en cuyo caso se les atribuirá «el carácter que les corresponda según su naturaleza».**

6.- De la interpretación conjunta de los arts. 86.2 y 92.1 de la Ley Concursal se desprende que la administración concursal debe incluir necesariamente en la lista de acreedores aquellos créditos que hayan sido reconocidos por laudo o por resolución procesal, aunque no fueran firmes, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los reconocidos por certificación administrativa, los asegurados con garantía real inscrita en registro público, y los créditos de los trabajadores cuya existencia y cuantía resulten de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón consten en el concurso. De modo que si los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para

cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas, fueran comunicados tardíamente (tras el plazo del art. 21.1.5º de la Ley Concursal y antes de la presentación por la administración concursal de los textos provisionales o mediante la impugnación formulada conforme al art. 96 de la Ley Concursal ) no por ello se clasificarán como subordinados por su comunicación tardía.

7.- La previsión de reconocimiento forzoso contenida en el art. 86.2 de la Ley Concursal releva a la administración concursal del juicio de hecho sobre la existencia del crédito. Se justifica por el modo reforzado en que se considera acreditada la existencia del crédito, de forma que quien tenga acreditada en alguna de estas formas su crédito no debe soportar que su pretensión sea puesta en entredicho por la administración concursal, ni que, caso de no reconocerse por esta su crédito y verse obligado a impugnar la lista de acreedores, ello suponga la degradación de su crédito a la categoría de crédito subordinado.

Pero si estos créditos no son incluidos en la lista de acreedores, inclusión que puede producirse bien inicialmente porque sean comunicados por los acreedores a la administración concursal o incluidos por esta de oficio, bien mediante la oportuna impugnación de la lista de acreedores por la no inclusión de los mismos en la lista de acreedores, no pueden ser satisfechos en el concurso. Serán créditos concursales pero no concurrentes. Solo los créditos concursales reconocidos en la lista de acreedores son créditos concurrentes en el concurso, que otorgan un derecho efectivo a participar en el procedimiento concursal y a verse satisfecho con la masa activa.

**8.- Aquellos créditos que por no verse recogidos en los textos definitivos, en concreto, en el de la lista de acreedores, no puedan considerarse concurrentes, no resultan extinguidos (salvo que la causa de esa no inclusión sea que así se haya declarado al resolver el incidente de impugnación de la lista de acreedores), pero no pueden ser satisfechos en el concurso con cargo a la masa activa. Su satisfacción, de ser posible, habrá de producirse una vez concluido el concurso, ya sea con el remanente de la liquidación o con los nuevos bienes que pudieran entrar en el patrimonio del concursado una vez concluida la liquidación y con ella el concurso ( art. 178 de la Ley Concursal ), o, en caso de convenio, una vez declarado el cumplimiento del mismo, si bien en tal caso el crédito sufrirá las quitas acordadas en el convenio ( art. 134.1 de la Ley Concursal ).**

9.- (.....).

**10.- Por consiguiente, para que puedan satisfacerse en el concurso los créditos que, por haberse generado antes de la declaración de tal concurso, merecen la calificación de concursales, es necesario su reconocimiento en el concurso mediante su inclusión en la lista de acreedores, para lo que no es irrelevante el momento en que sean comunicados en el concurso.**

Junto con los créditos comunicados en tiempo y forma, que merecerán la clasificación que corresponda a su naturaleza, los comunicados tardíamente, incluidos los que fueron objeto de una impugnación de la lista de acreedores, que merecerán la clasificación de subordinados por su carácter tardío, con las excepciones previstas en el art. 92.1 de la Ley Concursal (y, actualmente, los créditos susceptibles de comunicación al amparo de los arts. 96.bis y 97.3 de la Ley Concursal ), hay créditos que, pese a haberse generado antes de la declaración de concurso, no son susceptibles de ser reconocidos y satisfechos en el concurso y, por tanto, son concursales pero no concurrentes.

(.....).

**10.- Gerlach no comunicó su crédito del modo previsto en el art. 85 de la Ley Concursal , en el plazo establecido en el art. 21.1.5º de la Ley Concursal . (.....).**

Gerlach tampoco impugnó, por el cauce previsto en el art. 96 de la Ley Concursal , la lista de acreedores en la que su crédito no aparecía recogido.

La presentación de la demanda incidental en la que se reclamaba la declaración de la existencia del crédito y su condena al pago se produjo cuando había transcurrido con creces el plazo para impugnar la lista de acreedores. Por tanto, se trató de una reclamación no ya tardía, que pudiera determinar el reconocimiento del crédito como subordinado, sino completamente extemporánea, que impedía que el crédito pudiera ser satisfecho en el concurso, sin perjuicio de otros efectos que pudiera tener la declaración de existencia de tal crédito, fuera del concurso o con posterioridad a la conclusión del mismo, a los que ya se ha hecho referencia y que justificaban el interés legítimo en obtener el pronunciamiento declarativo.

11.- Gerlach ha alegado en el recurso de casación la infracción del art. 92 de la Ley Concursal y ha afirmado que la sentencia del Juzgado Mercantil debió reconocer el crédito con la calificación correspondiente a su naturaleza porque se trataba de un crédito que, aunque no fue comunicado del modo previsto en el art. 85 de la Ley Concursal , constaba de otro modo en el concurso, por la demanda incidental origen de este proceso, así como en otro procedimiento judicial, que era el iniciado previamente ante el Juzgado de Primera Instancia, en el que Torusan fue emplazada en su administración concursal.

La alegación no puede ser estimada. Sin necesidad de entrar siquiera en si se está en uno de los supuestos previstos en el art. 86.2 de la Ley Concursal (inclusión necesaria de créditos en la lista de acreedores por parte de la administración concursal), **si un acreedor considera que su crédito debió ser reconocido por la administración concursal, bien porque lo comunicó en tiempo y forma, bien porque se trata de uno de los créditos que, conforme al art. 86.2 de la Ley Concursal deben ser necesariamente incluidos en la lista de acreedores, debe impugnar la lista de acreedores por el trámite previsto en el art. 96 de la Ley Concursal . Si deja precluir esta posibilidad y su crédito no resulta incluido en la lista de acreedores que forme parte de los textos fijados con carácter definitivo por el juez del concurso, su crédito será concursal pero no concurrente, con los efectos que hemos expuesto en esta resolución.**

La previsión del art. 86.2 de la Ley Concursal supone que la existencia y cuantía de esos créditos no puede ser discutida por la administración concursal, que ha de incluirlos necesariamente en la lista de acreedores, pero no salva las consecuencias negativas derivadas de la falta de comunicación y de impugnación de la lista de acreedores que no los reconozca.

Otro tanto pasa con la previsión del art. 92.1º de la Ley Concursal . Los créditos que se encuentren en esos supuestos no serán calificados como subordinados por el hecho de que su reconocimiento se haya producido en virtud de una comunicación tardía (entre la finalización del periodo previsto en el art. 21.1.5º de la Ley Concursal y la presentación por la administración concursal de los textos provisionales del informe, lista de acreedores e inventario) o mediante la impugnación de la lista de acreedores que no los reconozca, a través del trámite del art. 96 de la Ley Concursal . Pero tampoco salva el problema derivado de su comunicación extemporánea, fuera de cualquier plazo que permita su reconocimiento, tratamiento y pago en el concurso, en calidad de crédito concursal y concurrente.

**La interposición, una vez precluida la posibilidad de impugnación de la lista de acreedores, de una demanda en la que se ejercite contra el concursado la acción de contenido patrimonial derivada del crédito, no permite la inclusión del crédito en dicha lista y su reconocimiento en el concurso, ni siquiera como subordinado.**

12.- La conclusión de todo lo expuesto es que procede estimar la pretensión declarativa formulada en la demanda incidental, porque la falta de inclusión del crédito en la lista de acreedores no ha supuesto su extinción. Pero no procede condenar a la concursada al pago del crédito en este concurso, porque la reclamación ha sido extemporánea, posterior a cualquiera de los momentos que permiten la inclusión y satisfacción del crédito en el concurso, sea con la clasificación que corresponda a su naturaleza, sea con la clasificación de subordinado por su comunicación tardía, sin perjuicio de que el pago del crédito pueda reclamarse, en los términos expuestos, una vez haya concluido el concurso>>.

De igual modo, el Auto de inadmisión del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 30 de enero de 2019 (rec. cas. 4077/2016), dispone:

<<SEGUNDO.- La sentencia recurrida desestimó el recurso de apelación y confirmó la resolución de primera instancia. La Audiencia determina que no procede la declaración de incumplimiento del convenio. El crédito de la recurrente es ordinario, pero no ha sido reconocido en el concurso, por lo que únicamente podrá ser satisfecho una vez haya concluido el concurso, ya sea por cumplimiento del convenio o por liquidación. Por lo tanto, la falta de pago de un crédito no reconocido no implica un incumplimiento del convenio.

La parte recurrente defiende que su crédito es ordinario y le afecta el convenio de conformidad con el art. 134.1 LC, a pesar de que no haya sido reconocido en el concurso; en base a ello, es preciso hacer un ejercicio de calificación del crédito. Se debe calificar como ordinario, en atención a lo dispuesto en el art. 89.3 LC ; y en tanto que no se han atendido los pagos del crédito, que corresponderían conforme a la aplicación del convenio para los acreedores ordinarios, procede la declaración de incumplimiento.

(.....)

CUARTO: (.....).

La *ratio decidendi* de la sentencia radica en determinar si un acreedor cuyo crédito no se ha reconocido en el concurso, tiene derecho a instar el incumplimiento del convenio. La Audiencia explica que efectivamente el crédito queda afectado por el convenio -lo cual determina que no exista oposición con la doctrina jurisprudencial que defiende la parte en su recurso- de conformidad con el art. 134.1 LC . Sin embargo, no se reconoce el derecho del acreedor a instar el incumplimiento del convenio porque la falta de reconocimiento del crédito en el concurso determina que solo pueda satisfacerse una vez haya finalizado el concurso- sea mediante cumplimiento de convenio o mediante liquidación-, por lo que no se puede instar el incumplimiento por la falta de pago del mismo.

Por lo tanto, las alegaciones de la parte recurrente que únicamente tienen por objeto justificar la falta de reconocimiento y que califican el crédito son ajenas a la *ratio decidendi* de la sentencia. Precisamente, así lo explica la sentencia cuando dice:

"Para finalizar, decir que las alegaciones que efectúa la parte recurrente en orden a los motivos de que porque no se optó por interesar el reconocimiento de su crédito dentro del proceso concursal, o el incumplimiento que al efecto se imputan a la propia concursada e incluso la calificación que debe merecer el mismo, carecen de relevancia para la decisión de la cuestión jurídica que nos ocupa, pues con independencia de cuales fueran los motivos por los que no fue reconocido, los efectos de la extensión subjetiva del convenio, se circunscriben exclusivamente a que todos los acreedores ordinarios y subordinados, reconocidos o no, quedan afectos a los términos del convenio, pero su satisfacción en el modo dispuesto en el convenio y dentro del proceso concursal solo puede tener lugar a favor de los créditos que han sido reconocidos".

La parte recurrente hace supuesto de la cuestión, ya que parte de una premisa que no es correcta, que es equiparar su crédito no reconocido a un crédito ordinario reconocido.

En tanto que el crédito de Edificaciones Andratx S.L. no se ha reconocido en el concurso, no es posible anudar las consecuencias pretendidas, es decir, instar el incumplimiento del convenio por falta de pago del crédito, y ello a pesar de que el crédito, como dice la Audiencia- quede afectado por el convenio>>.

De la jurisprudencia indicada se infiere, pues, que los créditos concursales ordinarios y subordinados no reconocidos, esto es, no recogidos en el texto definitivo de la lista de acreedores, no son susceptibles de ser satisfechos en el concurso con cargo a la masa activa. Su satisfacción, de ser posible, habrá de producirse una vez concluido el concurso, ya sea con el remanente de la liquidación o con los nuevos bienes que pudieran entrar en el patrimonio del concursado una vez concluida la liquidación y con ella el concurso (art. 178 de la Ley Concursal), o, en caso de convenio, una vez declarado el cumplimiento del mismo, si bien en tal caso el crédito sufrirá las quitas acordadas en el convenio (art. 134.1 de la Ley Concursal).

Así pues, al ser el crédito al que se refiere el presente recurso un crédito subordinado no reconocido, no era susceptible de ser satisfecho en el concurso con cargo a la masa activa, de forma que habiendo existido convenio sólo podía exigirse una vez declarado el cumplimiento del mismo, sufriendo las quitas acordadas en él.

El análisis de la posible prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda exigía determinar el momento en que nació tal derecho, que no es otro, como indicamos más arriba, que el de la firmeza del acuerdo de conclusión del procedimiento concursal por cumplimiento del convenio, de fecha 3 de marzo de 2021. La providencia de apremio se notificó el 29 de marzo de 2021 por lo que resulta evidente que lo fue antes de que prescribiera el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda.

En la hipótesis -no concurrente en el supuesto examinado en el presente recurso- de que al tiempo de la declaración del concurso estuviera ya iniciado el período ejecutivo de pago del crédito concursal no reconocido, sí operarían los artículos 68.2.b) y el párrafo segundo del 68.7 de la LGT, de modo que para determinar si al tiempo de notificarse la providencia de apremio estaba o no prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de la deuda sería necesario conocer, a la vista de lo indicado en el párrafo segundo del artículo 68.7 de la LGT, si la deuda citada estaba o no sometida al convenio. El artículo 134.1 de la LC somete al convenio también los créditos ordinarios y subordinados no reconocidos en los términos indicados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que más arriba nos hemos referido. Dicha jurisprudencia considera que los créditos concursales ordinarios y subordinados no reconocidos, esto es, no recogidos en el texto definitivo de la lista de acreedores, no son susceptibles de ser satisfechos en el concurso con cargo a la masa activa, de modo que su satisfacción, de ser posible, habrá de producirse en caso de convenio, una vez declarado el cumplimiento del mismo, si bien en tal caso el crédito sufrirá las quitas acordadas en el convenio. El plazo de prescripción de la acción de cobro, interrumpido por la declaración del concurso en virtud del artículo 68.2.b) de la LGT, se inicia de nuevo para las deudas sometidas al convenio cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Conforme a la jurisprudencia indicada, los créditos ordinarios y subordinados no reconocidos no resultan exigibles antes de que se haya declarado el cumplimiento del convenio. Así pues, cabe concluir que para los créditos ordinarios y subordinados no reconocidos el plazo de prescripción de la acción de cobro debe iniciarse de nuevo a partir de la firmeza de la conclusión del concurso por cumplimiento del convenio.

Se alcanzaría, pues, para los créditos ordinarios y subordinados no reconocidos y cuyo período ejecutivo de pago estuviera ya iniciado al tiempo de la declaración de concurso la misma conclusión que para el supuesto contemplado en el presente recurso en el que al tiempo de la declaración del concurso no estaba iniciado el período ejecutivo de pago de la deuda.

En el caso de los créditos privilegiados la regla general es la no vinculación al convenio, salvo que se den las circunstancias contempladas en el artículo 134.2 de la LC, que, en la redacción aplicable a los hechos aquí examinados, disponía:

*"2. Los acreedores privilegiados sólo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieren votado a favor de la propuesta o si su firma o adhesión a aquélla se hubiere computado como voto favorable. Además, podrán vincularse al convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez, mediante adhesión prestada en forma antes de la declaración judicial de su cumplimiento, en cuyo caso quedarán afectados por el convenio".*

Así pues, cabe concluir, que, cuando al tiempo de la declaración de concurso estuviera ya iniciado el período ejecutivo de pago de los créditos concursales ordinarios y subordinados que no fueron reconocidos por la administración concursal en los textos definitivos que fijaron la masa pasiva a efectos de la aprobación del convenio, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro se produce con la firmeza de la resolución judicial de conclusión del concurso por cumplimiento del convenio.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, 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, acuerda: ESTIMARLO y fijar los criterios siguientes:

- En caso de créditos concursales ordinarios y subordinados, no reconocidos, cuyo plazo de pago en período voluntario no se hubiera iniciado o, habiéndose iniciado, no hubiera concluido a la fecha de la declaración del concurso, el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de los mismos nace con la firmeza de la resolución judicial de conclusión del procedimiento concursal por cumplimiento del convenio.

- Cuando al tiempo de la declaración de concurso estuviera ya iniciado el período ejecutivo de pago de los créditos concursales ordinarios y subordinados que no fueron reconocidos por la administración concursal en los textos definitivos que fijaron la masa pasiva a efectos de la aprobación del convenio, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro se produce con la firmeza de la resolución judicial de conclusión del concurso por cumplimiento del convenio.