

Abierta dentro del procedimiento de concurso de acreedores la fase de liquidación de los bienes y derechos del concursado, la finalidad última del mismo no debe de ser otra que la de conseguir la satisfacción ordenada de los diversos créditos que concurren frente al patrimonio insolvente.

Sin embargo, como es de sobra conocido, muchos procedimientos concursales llegan a su fin sin que la mayor parte de los créditos concurrentes en el mismo hayan sido satisfechos una vez finalizada la liquidación de los bienes o derechos propiedad del concursado, o incluso antes, en los casos en los que termina el procedimiento al considerarse por parte de la Administración concursal que la masa activa existente no va a alcanzar ni para atender los créditos devengados con posterioridad al Auto de declaración de concurso.

Y así, una vez finalizado el concurso de acreedores en dichos supuestos, cabe plantearse si los acreedores que no han logrado obtener el cobro de su crédito pueden aspirar a futuro a obtener su satisfacción, aspecto éste al que van a dedicarse las presentes notas, centrando el análisis en un tipo concreto de acreedor cual es la Hacienda pública o, en su caso, las Haciendas Forales cuando de los Territorios Históricos del País Vasco se trata.

1.- EFECTOS DE LA CONCLUSIÓN DEL CONCURSO DE ACREEDORES.

Como punto de partida en el análisis propuesto, debe tenerse en cuenta lo previsto en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (en adelante TRLC), que dedica dos de sus preceptos a regular cuales son los efectos específicos que conlleva la finalización del procedimiento concursal por finalización de las

operaciones de liquidación o por la insuficiencia de la masa activa existente en el mismo.

En concreto, dichos preceptos, relativos, respectivamente, al concurso de persona natural y al concurso de persona jurídica son los siguientes:

1.1. Concurso de persona física. Aspectos generales.

"Artículo 484. Efectos específicos en caso de concurso de persona natural.

1. En caso de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de masa activa, el deudor persona natural quedará responsable del pago de los créditos insatisfechos, salvo que obtenga el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho.

2. Los acreedores podrán iniciar ejecuciones singulares, en tanto no se acuerde la reapertura del concurso o no se declare nuevo concurso. Para tales ejecuciones, la inclusión de su crédito en la lista definitiva de acreedores se equipara a una sentencia firme de condena."

De la lectura del artículo 484 del TRLC, dedicado al concurso de persona física, resulta claramente que tras la finalización del procedimiento concursal:

- El deudor queda responsable del pago de los créditos que hayan resultado insatisfechos en el mismo. Ello es consecuencia lógica del principio de responsabilidad patrimonial universal recogido en el artículo 1911 del Código civil, con arreglo al cual: *"Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros."*
- Deja de ser aplicable la prohibición de iniciar ejecuciones y apremios prevista en el artículo 142 del TRLC con arreglo al cual:

(*) Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

"Desde la declaración de concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni tampoco apremios administrativos, incluidos los tributarios, contra los bienes o derechos de la masa activa".

Adviértase que según previene la normativa tributaria, lo dispuesto en la misma debe de aplicarse de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento. Así lo recoge en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa la Disposición Adicional Quinta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria (en adelante NFGT), normativa en la que va a apoyarse el presente análisis, sin perjuicio de que en términos idénticos se pronuncien las normas vigentes en los otros Territorios Históricos y en territorio común.

Finalizado el concurso de persona física, la normativa concursal levanta, por tanto, la prohibición hasta entonces existente para que la Administración tributaria pueda desplegar todos los medios que le atribuye la autotutela ejecutiva de la que dispone para poder cobrar los créditos insatisfechos en el concurso.

Y, en consonancia con ello, el artículo 67.7 de la NFGT, antes referida, viene a disponer 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."

El plazo de prescripción a que se refiere dicho precepto no es otro que el que afecta al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, derecho que había quedado interrumpido como consecuencia de la declaración de concurso.

En definitiva, ninguna duda cabe de que finalizado el procedimiento concursal la deuda tributaria subsistente permanece "viva", siguiendo el deudor siendo responsable de su pago.

En consecuencia, la Hacienda Pública desde ese momento dispondrá de un nuevo plazo de prescripción para perseguir al mismo, resultando de aplicación a partir de entonces el régimen de la obligación tributaria y su extinción previsto en el artículo 58 NFGT, así como las causas de terminación del procedimiento de apremio recogidas en su artículo 177 de dicha Norma Foral.

Y todo ello hasta que concurran los supuestos determinantes de la consideración de que el deudor en cuestión es fallido o, en su caso, de que el crédito tributario resulta incobrable.

1.2. Concurso de persona física. Beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho.

Un aspecto adicional y complementario al anterior, que no puede dejar de comentarse en el presente análisis dada su cada vez mayor incidencia en el ámbito del crédito tributario, es el que se refiere a la posibilidad de que el concursado persona física que haya sido objeto de un proceso concursal obtenga a la conclusión del mismo el denominado *"beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho"* (en adelante BEPI), beneficio que, como su propio nombre indica, viene a suponer que parte de las deudas que no hayan sido objeto de pago en el procedimiento no puedan ser exigidas tras su finalización.

Fundamentales resultan al respecto los siguientes preceptos del TRLC que regulan los requisitos que deben concurrir para la obtención del referido beneficio así como sus dos diferentes modalidades: BEPI definitivo o general y BEPI provisional o especial, condicionado al cumplimiento de un plan de pagos judicialmente aprobado para alcanzar carácter definitivo.

Así:

"Artículo 487. Presupuesto subjetivo.

1. Solo podrá solicitar el beneficio de exoneración de responsabilidad el deudor persona natural que sea de buena fe.

2. A estos efectos, se considera que el deudor

es de buena fe cuando reúna los dos siguientes requisitos:

1.º Que el concurso no haya sido declarado culpable. No obstante, si el concurso hubiera sido declarado culpable por haber incumplido el deudor el deber de solicitar oportunamente la declaración de concurso, el juez podrá conceder el beneficio atendiendo a las circunstancias en que se hubiera producido el retraso.

2.º Que el deudor no haya sido condenado en sentencia firme por delitos contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores en los diez años anteriores a la declaración de concurso. Si existiera un proceso penal pendiente, el juez del concurso deberá suspender la decisión respecto a la exoneración del pasivo insatisfecho hasta que recaiga resolución judicial firme."

"Artículo 488. Presupuesto objetivo.

1. Para la obtención del beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho será preciso que en el concurso de acreedores se hubieran satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si reuniera los requisitos para poder hacerlo, que el deudor hubiera celebrado o, al menos, intentado celebrar un acuerdo extrajudicial de pagos con los acreedores.

2. Si el deudor que reuniera los requisitos para poder hacerlo no hubiera intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo, podrá obtener ese beneficio si en el concurso de acreedores se hubieran satisfecho, además de los créditos contra la masa y los créditos privilegiados, al menos, el veinticinco por ciento del importe de los créditos concursales ordinarios."

"Artículo 493. Presupuesto objetivo especial.

Aunque el deudor de buena fe no reuniera el presupuesto objetivo establecido para el régimen general podrá solicitar el beneficio de exo-

neración del pasivo insatisfecho, con sujeción a un plan de pagos de la deuda que no quedaría exonerada, si cumpliera los siguientes requisitos:

1.º No haber rechazado dentro de los cuatro años anteriores a la declaración de concurso una oferta de empleo adecuada a su capacidad.

2.º No haber incumplido los deberes de colaboración y de información respecto del juez del concurso y de la administración concursal.

3.º No haber obtenido el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho dentro de los diez últimos años."

Y si fundamentales son dichos preceptos, mayor transcendencia tienen, en lo que al crédito tributario afecta, los preceptos del referido texto refundido reguladores de la extensión del BEPI, preceptos que tanto en una como en la otra modalidad excluyen del mismo al crédito público.

En efecto:

"Artículo 491. Extensión de la exoneración.

1. Si se hubieran satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si el deudor que reuniera los requisitos para poder hacerlo, hubiera intentado un previo acuerdo extrajudicial de pagos, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extenderá a la totalidad de los créditos insatisfechos, exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos.

2. Si el deudor que reuniera los requisitos para poder hacerlo no hubiera intentado un previo acuerdo extrajudicial de pagos, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extenderá al setenta y cinco por ciento de los créditos ordinarios y a la totalidad de los subordinados"

"Artículo 497. Extensión de la exoneración en caso de plan de pagos.

1. El beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho concedido a los deudores que hubiesen

aceptado someterse al plan de pagos se extenderá a la parte que, conforme a este, vaya a quedar insatisfecha, de los siguientes créditos:

1.º Los créditos ordinarios y subordinados pendientes a la fecha de conclusión del concurso, aunque no hubieran sido comunicados, exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos...”

La dicción del TRLC no deja, por tanto, lugar a dudas sobre la necesidad de que el crédito público sea objeto de pago para que el concursado pueda ser merecedor del BEPI.

Pese a ello, en los últimos tiempos vienen dictándose todo un elenco de resoluciones jurisprudenciales en el ámbito mercantil que, por diversas razones, vienen a considerar que el BEPI debe tener una extensión más amplia a la que resulta de la literalidad de la norma concursal, abarcando el crédito público y, por ende, el crédito tributario.

De esa suerte, en aplicación de dichas resoluciones, el deudor persona física para la obtención del BEPI únicamente vendría obligado a satisfacer el crédito tributario que haya sido calificado en el concurso como privilegiado, así como el crédito contra la masa (devengado con posterioridad al Auto de concurso) y, en caso de no haber intentado previamente un acuerdo extrajudicial de pagos pudiendo hacerlo, también un 25 % del crédito ordinario. El resto del crédito tributario quedaría, por tanto, exonerado de pago.

Por todas, cabe citar el Auto 112/2021 de 17 de junio, de la Audiencia Provincial de Barcelona que entiende que es posible la no aplicación del artículo 491 del TRLC al considerar que:

- Existe una extralimitación en el mandato del legislador para la elaboración del texto refundido al haber incluido la necesidad de satisfacer los créditos de derecho público cuando en la legislación anterior nada se indicaba al respecto.

- La exigencia de satisfacer el crédito público ordinario y subordinado para la obtención del BEPI contraviene la Directiva (UE) 2019/1023, de 20 de junio, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, que en su opinión no contempla dicho crédito entre los susceptibles de no ser exonerados.

Señala así la Audiencia Provincial:

“Dicha Directiva entró en vigor a los veinte días de su publicación (26 de junio de 2019) y debería estar transcrita el 17 de julio de 2021, mientras que el TRLC se aprobó por RDL de 5 de mayo de 2020 y entró en vigor el 1 de septiembre del año 2020, después de la Directiva y antes de su trasposición. En primer lugar, en su considerado (81) la Directiva recuerda que: «(81) Cuando exista una razón debidamente justificada con arreglo al Derecho nacional, podría ser conveniente limitar la posibilidad de exoneración para determinadas categorías de deuda. Los Estados miembros deben poder excluir las deudas garantizadas de la posibilidad de exoneración solo hasta la cuantía del valor de la garantía que determine la normativa nacional, mientras que el resto de la deuda debe considerarse deuda no garantizada. Los Estados miembros deben poder excluir otras categorías de deudas cuando esté debidamente justificado.» Por su parte, el artículo 21.1, al regular el derecho a la exoneración, dispone que «los Estados miembros velarán por que los empresarios insolventes tengan acceso al menos a un procedimiento que pueda desembocar en la plena exoneración de deudas de conformidad con la presente Directiva». El artículo 23.4, al regular las excepciones a ese derecho, prevé que «Los Estados miembros podrán excluir algunas categorías específicas de la exoneración de deudas, o limitar el acceso a la exoneración de deudas, o establecer un plazo más largo para la exoneración de deudas en caso de que tales exclusiones, restricciones o prolongaciones de plazos estén debidamente justificadas, en los siguientes casos: a) deudas garantizadas; b) deudas derivadas de sanciones penales o relacionadas con estas; c) deudas derivadas de responsabilidad extracontractual; d) deudas

relativas a obligaciones de alimentos derivadas de relaciones de familia, de parentesco, de matrimonio o de afinidad; e) deudas contraídas tras la solicitud o la apertura del procedimiento conducente a la exoneración de deudas, y f) deudas derivadas de la obligación de pagar los costes de un procedimiento conducente a la exoneración de deudas». Pues bien, como vemos, no están incluidas las deudas públicas, por el mero hecho de su origen, aunque sí las deudas de alimentos.

Eso significa que el Estado no puede incluir en su nueva norma una excepción contraria al derecho de la Unión. Teniendo en cuenta que debemos interpretar el derecho nacional conforme a la primacía del comunitario, la conclusión no puede ser otra que dejar de aplicar aquella excepción."

Referir que la Audiencia Provincial de Gipuzkoa ha dictado recientemente sendas resoluciones que secundan asimismo la doctrina recogida en el Auto referido en lo que a la contravención de la Directiva comunitaria se refiere extendiendo por tanto el beneficio de exoneración al crédito público.

Todo ello vaticina un futuro nada halagüeño para la pervivencia del crédito público en los casos referidos que no deja mayor alternativa que la de esperar al momento en el que el TRLC sea objeto de la preceptiva adaptación a dicha Directiva.

Por lo demás, conviene apuntar que la regulación que el TRLC efectúa del BEPI deja en el aire algunas cuestiones en relación con la exigibilidad del crédito público, tales como las siguientes:

- Incumplimiento del plan de pagos al que se someta el crédito tributario.

Tal y como se ha referido, una de las modalidades de BEPI previstas en la normativa concursal es la provisional, esto es aquella cuya conversión en definitiva requiere el cumplimiento del plan de pagos que judicialmente haya sido aprobado. Dispone así el TRLC que:

Artículo 499. Exoneración definitiva.

1. Transcurrido el plazo fijado para el cumplimiento del plan de pagos sin que se haya revocado el beneficio, el juez del concurso, a petición del deudor, dictará auto concediendo la exoneración definitiva del pasivo insatisfecho en el concurso.

2. Aunque el deudor no hubiese cumplido en su integridad el plan de pagos, el juez, previa audiencia de los acreedores, atendiendo a las circunstancias del caso, podrá conceder la exoneración definitiva del pasivo insatisfecho del deudor que no hubiese cumplido en su integridad el plan de pagos pero hubiese destinado a su cumplimiento, al menos, la mitad de los ingresos percibidos durante el plazo de cinco años desde la concesión provisional del beneficio que no tuviesen la consideración de inembargables o la cuarta parte de dichos ingresos cuando concurriesen en el deudor las circunstancias previstas en el artículo 3.1, letras a) y b), del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, respecto a los ingresos de la unidad familiar y circunstancias familiares de especial vulnerabilidad.

(...)"

Así, aprobado por el Juez del concurso un plan de pagos en el que se incluya el crédito tributario, cabe cuestionar en qué momento puede o debe la Administración tributaria considerar incumplido el mismo y cuáles son las consecuencias que de ello se derivan, aspectos no contemplados en el TRLC.

La normativa concursal, en efecto, únicamente contempla los efectos que pueden derivar del incumplimiento del plan de pagos respecto del crédito que puede resultar exonerado, pero no se refiere a los efectos que ello conlleva respecto del crédito sometido al plan, el crédito tributario en el supuesto propuesto.

Pues bien, en opinión de quien suscribe, será necesario acudir a la normativa tributaria para determinar cuáles deben ser dichos efectos y, en concreto, a la normativa reguladora de los apla-

zamientos y fraccionamientos de pago. Resultaría así de aplicación lo previsto en el Reglamento de Recaudación, aprobado en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, con arreglo al cual:

"Artículo 46. Procedimiento en caso de falta de pago y de concurso de acreedores.

1. En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se procederá de la siguiente manera: a) Si el aplazamiento fue solicitado en período voluntario, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente y se procederá sin más trámite a dictar providencia de apremio por la deuda no pagada. b) Si el aplazamiento fue solicitado en período ejecutivo, se iniciará inmediatamente el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad, o se proseguirá sin más el procedimiento de apremio que se hubiese iniciado, pudiéndose ejecutar, en su caso, en primer lugar, la garantía existente.

2. En los fraccionamientos, cuando hayan sido solicitados en período voluntario, de no pagarse a su vencimiento dos plazos, se considerarán vencidas todas las fracciones pendientes, iniciándose el período ejecutivo y procediéndose, sin más trámites a dictar providencia de apremio por la deuda no pagada. Cuando los fraccionamientos hayan sido solicitados en período ejecutivo, de no pagarse a su vencimiento dos plazos, se iniciará inmediatamente el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad, o se proseguirá sin más el que se hubiera iniciado, por la totalidad de la deuda pendiente, pudiéndose ejecutar, en su caso, en primer lugar, la garantía existente."

- Régimen jurídico aplicable al crédito tributario concursal no concurrente en el plan de pagos.

En caso de aprobación dentro del procedimiento concursal de un convenio, el TRLC prevé de forma clara que el contenido de dicho convenio va a vincular a todos los acreedores respecto de los créditos sometidos al mismo, aunque dichos

créditos no hubieran sido reconocidos por una u otra causa (art. 396 TRLC)

No recoge, sin embargo, el TRLC una previsión semejante en el caso del BEPI, lo que plantea interrogantes respecto de la posibilidad de que por parte de la Administración tributaria puedan perseguirse dichos créditos fuera del plan de pagos haciendo uso de otros medios que pone a su alcance la autotutela ejecutiva, posibilidad que no cabría descartar.

1.3. Concurso de persona jurídica.

Por lo que a los efectos de la conclusión del concurso de persona jurídica se refiere, el artículo de referencia, según se ha señalado, es el 485 del TRLC con arreglo al cual:

"Artículo 485. Efectos específicos en caso de concurso de persona jurídica.

La resolución judicial que declare la conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa del concursado persona jurídica acordará la extinción de la persona jurídica concursada y dispondrá la cancelación de su inscripción en los registros públicos que corresponda, a cuyo efecto se expedirá mandamiento conteniendo testimonio de la resolución firme.

Una primera aproximación a la lectura comparada de este precepto con el anteriormente transcrito artículo 484 del TRLC parece apuntar a la existencia de una importante diferencia en los efectos de la conclusión del concurso según que el concursado sea persona natural o jurídica.

Y es que ciertamente el artículo 485 del TRLC no recoge de forma expresa que la persona jurídica concursada quede responsable del pago de los créditos insatisfechos en el procedimiento, añadiendo además que la resolución judicial que declare la conclusión acordará su extinción.

Ello ha llevado a que diversas opiniones doctrinales hayan llegado a defender que tras la salida del concurso de acreedores se produciría una

suerte de extinción de las deudas de que era deudora la entidad que ahora resulta extinta.

Sin embargo, frente a dicha afirmación se han alzado otras voces, entre las que cabe destacar las que subyacen en dos resoluciones dictadas por los Tribunales Económico Administrativos Forales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y de Bizkaia, que vienen a sintetizar las diferentes interpretaciones que de dicho precepto se han llevado a cabo tendentes a negar dicha extinción.

Se trata, en concreto, de la Resolución de 11 de abril de 2019 del TEAF de Gipuzkoa y la Resolución de 20 de noviembre de 2019 del TEAF de Bizkaia, de las que cabe extraer como principales consideraciones las siguientes:

- "La extinción de la personalidad jurídica ... en el supuesto de que se declare la conclusión del concurso por inexistencia de bienes, y el consiguiente cierre de la hoja registral, debe entenderse como una presunción de extinción de la sociedad a favor o en garantía de terceros de buena fe (evitando así que la sociedad deudora e insolvente pueda seguir operando en el tráfico), pero, ...resulta inoperante respecto de los acreedores subsistentes, ya que éstos... podrán iniciar ejecuciones singulares contra el deudor persona jurídica (pese a la declaración de extinción y a la cancelación registral), por lo que ésta ha de conservar, necesariamente, su personalidad jurídica..."

- "La conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa supone la existencia del pasivo insatisfecho, lo que conlleva la subsistencia del principio de responsabilidad patrimonial universal y no afecta a los créditos y acciones del deudor que persisten completamente. Por lo tanto, los acreedores podrán iniciar o reanudar acciones ejecutivas contra el deudor."

En definitiva, y como resumen de lo hasta aquí referido, cabe concluir afirmando que, una vez concluido el concurso de acreedores, ya sea de

persona física o de persona jurídica cesa la competencia del juez mercantil y la Administración tributaria podrá desplegar los medios necesarios e iniciar o continuar aquellas ejecuciones que quedaron interrumpidas con su declaración con el objeto de intentar cobrar el crédito tributario que haya resultado insatisfecho.

2.- ANÁLISIS DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES.

Partiendo de ello, resulta de interés detenerse en el análisis de varias resoluciones administrativas y judiciales que se han dictado con ocasión del ejercicio de dicha actividad ejecutiva por parte de la Administración tributaria:

2.1. Resolución del TEAF de Bizkaia de 20 de noviembre de 2019 (antes referida).

Analiza dicha Resolución un supuesto de compensación de oficio llevado a cabo por la Hacienda Foral de Bizkaia, producido una vez dictada la resolución judicial de conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa del concursado sin que constase que se hubiera procedido a su reapertura.

En concreto el acto objeto de reclamación es el Acuerdo de compensación de determinadas deudas y créditos de la sociedad XXX, en el que se procedió a compensar de oficio parte de la deuda en periodo ejecutivo de dicha empresa correspondiente a la liquidación relativa a Retenciones del Trabajo del tercer trimestre del ejercicio 2008, por importe de 192.430,89 euros, con el crédito reconocido a su favor por la liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2016, modelo 390, que ascendía a 40.853,86 euros.

Alegaba la parte reclamante, de un lado, que dicha compensación vulnera lo previsto en la normativa concursal que prohíbe dicha compensación y, de otro lado que, en caso de aparición de nuevos activos no contemplados en la liquidación, como es el caso de una nueva devolución tributaria, lo que procede es la reapertura del concurso.

Ambos argumentos son objeto de desestimación por el TEAF foral que fundamenta su Resolución en los siguientes considerandos:

- La compensación llevada a cabo por la Hacienda Foral de Bizkaia se ha producido una vez dictada la resolución judicial de conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa del concursado sin que conste que se hubiera procedido a su reapertura.
- Con fecha 24 de mayo de 2018 se emitió el acuerdo de IVA, notificado en junio de 2018, y no es hasta julio de 2018 cuando se produce el mandamiento de pago y acuerdo de compensación, espacio de tiempo en el que bien podría haber solicitado ante el Juzgado la reapertura del concurso, sin que se efectuara.

2.2. Sentencia del Tribunal Supremo 677/2020, de 15 de diciembre. Recurso 1763/2018.

Se analiza en el recurso de casación interpuesto por la Administración concursal un nuevo supuesto de compensación efectuado por parte de la Administración tributaria tras la conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa para el pago de los créditos contra la masa.

Entiende el Tribunal Supremo que lo decisivo para la resolución del litigio es determinar la fecha en que la compensación surtió efecto, puesto que hubo un periodo de tiempo en el que el concurso estuvo concluso por insuficiencia de la masa activa y posteriormente se reabrió.

Y del análisis de los hechos acontecidos concluye el Alto Tribunal que la compensación tuvo lugar antes de la reapertura considerando correcta la misma al haber cesado los efectos del concurso con la conclusión.

De lo manifestado en esta Sentencia por el Tribunal Supremo resulta, en consecuencia, que la Administración tributaria no viene obligada en casos como el analizado a solicitar la reapertura del concurso.

Téngase en cuenta que la compensación de oficio prevista en la normativa tributaria opera "ope legis" en caso de concurrencia de crédito y deuda, lo que imposibilitaría que la Administración tributaria acudiera a la jurisdicción mercantil solicitando la reapertura del concurso.

Así, la Administración tributaria viene obligada a aplicar la compensación cuando concurren los requisitos necesarios para ello, según dispone el artículo 72 NFGT, con arreglo al cual:

"Artículo 72. Compensación de oficio.

1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo. 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 gestión o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Norma Foral.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 231.3 y 244.7 de esta Norma Foral.

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

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.

(...)"

2.3. Resolución del TEAF de Gipuzkoa de 11 de abril de 2019 (también antes referida).

En este caso la reclamación se promueve por la Administración concursal de la mercantil concursada contra la diligencia de embargo dictada por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa sobre el saldo final remanente en una cuenta corriente que existía en una cuenta bancaria tras la finalización del procedimiento concursal.

Concurre en el supuesto la circunstancia de que en la rendición de cuentas presentada por la Administración concursal en el momento de solicitar la conclusión del concurso se aludía a la existencia del referido saldo indicando que el mismo debía de ser entregado a otro acreedor diferente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

Resultó sin embargo que el concurso concluyó sin que el pago a dicho acreedor se hubiera efectuado de suerte que el mismo fue objeto de embargo por la Hacienda Foral.

Pretendía la parte reclamante la anulación de la diligencia de embargo y la devolución del importe embargado por considerar, entre otros motivos, que dicho saldo era inembargable por pertenecer al otro acreedor.

Desestima el TEAF de Gipuzkoa la reclamación interpuesta, citando en sus fundamentaciones jurídicas la sentencia dictada por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Bilbao 181/2017, de 19 de junio, donde en un supuesto idéntico al objeto de reclamación, se indica lo siguiente

“No debió solicitarse por la AC la conclusión del concurso, como hizo y se acordó sin oposición, si quedaban tareas pendientes de realizar en la fase de liquidación...”

“...la reapertura del concurso del deudor persona jurídica concluido por liquidación” (y por tanto sus efectos), debe limitarse “a la liquidación de bienes y derechos aparecidos con posterioridad “ a la conclusión ... Y no es el caso: el importe trabado ya estaba en la cuenta de la ejecutada cuando fue indebidamente declara-

da la conclusión del concurso, a instancias del AC y sin oposición de los acreedores preteridos...

Y resuelve el TEAF señalando que, una vez declarada la conclusión del concurso, aunque fuera indebidamente declarada dicha conclusión, los acreedores pueden iniciar ejecuciones singulares que es precisamente lo que hizo la Administración tributaria trabando embargo sobre el importe que estaba en la cuenta de la ejecutada.

Cabe referir al respecto, que no cabe perder de vista que el pago a los acreedores forma parte de las operaciones de liquidación a llevar a cabo por parte de la Administración concursal de forma que lo que no es de recibo es que el concurso concluya sin terminar dicho pago.

En consecuencia, el Administrador concursal en el caso analizado actuó de forma incorrecta, dado que la rendición de cuentas, como reiteradamente se recoge en la jurisprudencia mercantil, no es una autorización para pagar.

El Administrador concursal debe pagar y luego concluir el concurso. Si no lo hizo el acreedor insatisfecho podría exigir del mismo la responsabilidad que al efecto se regula en la normativa concursal.

No comparte sin embargo dicha idea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su reciente Sentencia 269/2021, de 5 de julio, en la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la citada resolución del TEAF, cabiendo destacar varios fundamentos jurídicos de la misma que vienen a recoger afirmaciones de sentido contrario a las hasta aquí referidas. Señala así el TSJPV que:

“No es el que el Servicio de Recaudación al no haberse satisfecho el crédito tributario carezca de facultades para embargar nuevos bienes, derechos o saldos que aparezcan en el patrimonio de la fallida tras alzarse el concurso de acreedores, sino que no le cabe embargar los propios bienes que han sido liquidados y atribuidos en el concurso...”

“...extinguida la sociedad nada permite que al margen de la exigencia y derivación de la responsabilidad tributaria hacia administradores o socios u otros legalmente responsables, conforme a los artículos 41 a 43 de la Norma Foral General Tributaria, la recaudación tributaria active acciones ejecutivas contra bienes y derechos que han sido objeto de liquidación en el procedimiento concursal, por más que sean habidos materialmente en una cuenta bancaria bajo control de la administración concursal, subvirtiendo de esta manera el procedimiento concursal y dejando vacías de contenido sus resoluciones.”

En definitiva, parece que el Tribunal Superior considera que concluido el concurso la acción ejecutiva de la Administración tributaria sólo puede dirigirse frente a nuevos bienes o derechos, pero no sobre aquéllos que formaron parte de la masa activa del procedimiento.

Frente a lo señalado, y ya para finalizar, cabe recordar la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado (actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) recogida en Resoluciones tales como la de 14 de diciembre de 2016 en la que el centro directivo viene a señalar:

“La competencia exclusiva y excluyente del Juzgado de lo Mercantil para conocer de las acciones ejecutivas contra el patrimonio del ejecutado es de carácter excepcional y solamente se justifica mientras se está tramitando el concurso; finalizado el mismo, si el auto o sentencia de conclusión del concurso no dispone nada al respecto, el juez del concurso pierde su competencia en materia de ejecuciones sobre los bienes del concursado que no hayan sido objeto de liquidación y no se puede impedir a los acreedores promover la reclamación de sus deudas ante la jurisdicción civil ordinaria o la jurisdicción social.

Sólo si tras la finalización del concurso concluido por liquidación o insuficiencia de masa, se produjera la aparición de nuevos bienes o derechos, o se diesen los presupuestos precisos para el ejercicio de acciones de reintegración o la

posible calificación de culpabilidad del concurso, habrá lugar a la reapertura del concurso...”