

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/09175/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **08/04/2025**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Concurso de acreedores. Finalización concurso por pago de la totalidad de los créditos. Deudas de la masa/créditos concursales. Suspensión del período voluntario de pago e imposibilidad de dictar la providencia de apremio. Concesión de nuevo plazo en voluntaria tras el cese de los efectos del concurso.

Criterio:

En aquellos supuestos en los que, *ratione temporis*, sea aplicable la redacción del artículo 161 LGT, previa a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, la doctrina vinculante de este Tribunal Económico-Administrativo Central según la cual cuando una sociedad está en situación concursal el plazo de pago en período voluntario de las deudas calificadas como deudas de la masa (créditos concursales) queda suspendido o aplazado debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso, es de aplicación con independencia de la causa concreta de las previstas en el artículo 176 de la Ley 22/2003 en virtud de la cual tenga lugar la conclusión del concurso.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
161

Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
176

Conceptos:

Concurso de acreedores/quiebra/suspensión de pagos
Crédito concursal
Período voluntario
Procedimientos concursales
Suspensión
Terminación

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 8 de abril de 2025

RECURSO: 00-09175-2023

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28020 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 27 de abril de 2023, recaída en la reclamación nº 28/4436/2022 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a una providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

En fecha 18 de febrero de 2013 se declaró por Auto del Juzgado de lo Mercantil de Madrid la declaración de concurso voluntario del obligado tributario persona física DON X.

En fecha 17 de abril de 2017 se notificó a DON X el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo a su IRPF 2012; procedimiento que culminó con la notificación, en fecha 26 de septiembre de 2017, de la correspondiente liquidación provisional en la

que se determinaba una cuota a ingresar.

En fecha 27 de noviembre de 2020 mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil de Madrid se acordó la conclusión del procedimiento concursal de DON X por el pago de la totalidad de los créditos reconocidos.

En fecha 10 de octubre de 2021, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) dictó providencia de apremio en relación con la deuda tributaria objeto de la liquidación administrativa IRPF 2012; providencia de apremio que fue notificada el día 25 del citado mes. En ella se hacía constar que "el día 6/11/2017 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia".

Dicha providencia de apremio fue recurrida por DON X en recurso potestativo de reposición que fue desestimado mediante acuerdo notificado el 11 de febrero de 2022.

SEGUNDO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, DON X interpuso reclamación económico-administrativa en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid

Resolución TEAR de Madrid impugnada (RG 28/4436/2022):

<<El acto contra el que se alza la presente reclamación es una providencia de apremio por lo que procede, en exclusiva, analizar si concurre alguna de las causas de oposición que, de forma tasada, se relacionan en el artículo 167.3 de la LGT

<<(…)>>

CUARTO. En el caso que analizamos, la cuestión central a determinar es si la situación concursal del interesado impide o no dictar y notificar la providencia de apremio, es decir, concretar si tal situación concursal implica o no causa de suspensión del procedimiento de recaudación que constituya motivo de oposición al apremio administrativo establecida en el art. 167.3.b) de la LGT.

De acuerdo con el artículo 161 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre de 2003 (en adelante LGT):

<<(…)>>

En relación con la concurrencia de procedimientos, establece el artículo 164.2 de la LGT

<<(…)>>

También debe tenerse en cuenta el artículo 55 de la Ley Concursal en cuanto a los efectos de la declaración de concurso sobre los acreedores del concursado en lo relativo a ejecuciones y apremios, el cual establece:

<<(…)>>

SEXTO Llegados a este punto, ha de traerse a colación la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central 883/2014 de 24 de marzo de 2015, cuyo criterio tiene la calificación de doctrina por reiterar el establecido en la resolución 2074/2010 de 22 de julio de 2011, al referirse a los efectos del concurso en créditos concursales (o créditos de la masa, empleando los términos de la resolución):

<<SEGUNDO: La cuestión que debe decidir este Tribunal es si, habiendo entrado una sociedad en situación concursal, puede considerarse que, respecto de las deudas de la masa puede comenzar a correr el periodo voluntario de pago regulado en el artículo 62.2 de la LGT.

Tratándose de deudas de la masa este Tribunal entiende que el plazo de pago en periodo voluntario no puede computar mientras la sociedad está en situación concursal,

(…);

Los anteriores preceptos impiden que, estando una sociedad en concurso, se inicie respecto de los créditos de la masa el periodo ejecutivo, de conformidad con el artículo 161 de la LGT y se devenguen los recargos de periodo ejecutivo regulados en el artículo 28 LGT, salvo que las condiciones para dicho devengo se dieran con anterioridad a la declaración de concurso. (...)

En definitiva, si estando la sociedad en concurso no puede iniciarse el periodo ejecutivo ni pueden devengarse los recargos de periodo ejecutivo respecto de las deudas de la masa, y tales recargos se devengan ex lege tras la conclusión del plazo voluntario de pago regulado en el artículo 62.2 de la LGT, 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 periodo 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 ...>>

En el caso que nos ocupa, señala la Administración en la providencia de apremio notificada, que el plazo de pago en periodo voluntario finalizó el día 06/11/2017, mientras que el cese de los efectos de la declaración en concurso fue acordado por auto de fecha 27/11/2020. Por tanto, tal y como dispone el TEAC, la Administración debió requerir el pago de la deuda de referencia en periodo voluntario, una vez dictada dicha sentencia, pues el periodo quedó suspendido o paralizado respecto de esta deuda cuando la sociedad entró en concurso, por lo que debió concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso.

Por tanto, no figurando en el expediente requerimiento alguno de la Administración concediendo al interesado período voluntario de ingreso de la deuda tributaria tras el cese de concurso, este Tribunal considera que la providencia de apremio dictada no es conforme a derecho.

Estimada la presente reclamación, por razones de economía procedimental no cabe entrar en el resto de las cuestiones planteadas por el interesado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Madrid, notificada a la AEAT en fecha 14 de mayo de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 26 de julio de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Comienza la Directora recurrente citando los artículos 60, 160 y la Disposición Adicional octava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) de los que infiere que "en el Derecho Tributario deben ser tenidas en cuenta las

consecuencias derivadas de la legislación concursal, a la cual se remite, además, el artículo 164.2 de la LGT".

Cita asimismo el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal afirmando:

<<La interpretación de estos preceptos fue recogida en la resolución del TEAC de 30 de noviembre de 2017 (RG 4587/2014), cuando dijo:

<<Conjugando la lectura del artículo 55 LC con lo dispuesto en el artículo 164.2 LGT se deduce que no podrán seguirse apremios administrativos contra el patrimonio del deudor una vez declarado el concurso, con la única salvedad de que las condiciones para dictarse la providencia de apremio se dieran con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o se trata de créditos contra la masa. Es decir, que si el auto declarativo del concurso se dicta antes de la finalización del período voluntario de ingreso de la deuda no se podrá dictar la providencia de apremio y si el auto declarativo del concurso se dicta después de la finalización del período voluntario de ingreso de la deuda se podrá dictar la providencia de apremio pero no se podrá continuar con el procedimiento recaudatorio.

Igualmente, el artículo 164.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 38/2011, señala que, en el caso de concurso de acreedores, se podrá dictar la providencia de apremio respecto de los créditos contra la masa.

El criterio sentado por esta RTEAC fue modificado por la RTEAC de 24 de septiembre de 2019 (RG 00/00303/2017), que sienta como criterio:

<<Si bien este Tribunal ha mantenido como criterio que "El artículo 55 de la Ley Concursal -tanto en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 38/2011 como en la redacción actualmente vigente- no impide que la Administración Tributaria pueda dictar providencias de apremio a deudores declarados en concurso de acreedores siempre y cuando se trate de créditos tributarios contra la masa, por disponer así tanto el artículo 84.4 Ley Concursal como el 164.2 de la Ley General Tributaria" en resoluciones RG 4587-14 y 4926-16, como consecuencia de la sentencia anterior (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2019, Rec. 2020/2017), debe cambiar el criterio establecido, de forma que en el presente caso, estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse las providencias de apremio aquí impugnadas, y sin que conste haberse planteado por parte de la Administración tributaria incidente concursal alguno ante el juez del concurso para instar el pago de sus créditos contra la masa, procede, de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, declarar la estimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia, y anular las providencias de apremio>>

Por lo tanto, como el cambio de criterio hace referencia a los créditos contra la masa, seguiría resultando aplicable, a los efectos del presente recurso, por referirse a un crédito concursal, la interpretación del TEAC que se recoge en el párrafo anterior.

De lo dicho hasta ahora, podemos concluir que de la lectura conjunta de los artículos 55 de la LC y 164.2 de la LGT, tras la declaración de concurso la Administración Tributaria no puede dictar providencias de apremio respecto de los créditos concursales que ostente frente al deudor y en tanto los efectos de la declaración de concurso se mantengan, salvo que al tiempo de la declaración de concurso hubiese ya finalizado el dictar providencias de apremio, aunque no continuar con el procedimiento de apremio.

En el presente caso, la declaración de concurso tuvo lugar el 18 de febrero de 2013, mientras que el plazo de pago en periodo voluntario finalizó el día 6 de noviembre de 2017, con posterioridad a la fecha de declaración de concurso, por lo que al no ingresar el deudor el importe de la deuda en voluntaria, la Administración Tributaria no podía dictar la correspondiente providencia de apremio, al estar declarado ya el concurso y en tanto durasen los efectos de su tramitación.

Dicho lo anterior, la RTEAR ahora recurrida cita la RTEAC de 25 de marzo de 2015 (RG 883/14), en cuya virtud cuando un deudor está en situación concursal el plazo de pago en periodo voluntario de las deudas calificadas como deudas de la masa (esto es, créditos concursales como el del presente caso), queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso. Así lo explica la RTEAC:

<<(…)>>

Y en base a esta RTEAC, concluye el TEAR de Madrid que la Administración debió requerir el pago de la deuda de referencia en periodo voluntario después del Auto n.º 348/2020, de fecha 27 de noviembre de 2020, por el que se acuerda la conclusión del procedimiento concursal por el pago de la totalidad de los créditos reconocidos, pues el periodo quedó suspendido o paralizado respecto de esta deuda cuando el deudor entró en concurso, por lo que debió concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso. Y no constando en el expediente requerimiento alguno de la Administración concediendo al interesado periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria tras el cese del concurso, el TEAR anula la providencia de apremio por no ser conforme a Derecho.

No obstante, lo que no tiene en cuenta el TEAR es que la RTEAC de 25 de marzo de 2015 (RG 883/14) se refiere a un caso distinto al que ahora nos ocupa. Así, mientras la RTEAC de 25 de marzo de 2015 (RG 833/14) se refiere a un caso en el que el cese de los efectos del concurso se produjo mediante convenio aprobado por sentencia, en el presente caso el concurso concluyó por el pago de la totalidad de los créditos reconocidos, mediante Auto n.º 348/2020, de fecha 27 de noviembre de 2020.

Por su parte, el artículo 133 de la LC, relativo al comienzo y alcance de la eficacia del convenio, señala en sus dos primeros apartados

<<(…)>>

Por otra parte, las causas de conclusión del concurso se recogían en el artículo 176 de la LC, que dispone:

<<(…)>>

Y el artículo 178 establece los siguientes efectos de la conclusión del concurso:

<<(…)>>

De todo lo expuesto, se puede deducir que, en el caso examinado, la Administración Tributaria no podía dictar la providencia de apremio desde la fecha de declaración del concurso. Y de esta forma actuó la Administración Tributaria, que no dictó providencia de apremio hasta después de la conclusión del concurso. Pero esto no significa que, tras la conclusión del concurso, tenga que requerir nuevamente el pago de la deuda en periodo voluntario de pago.

Por un lado, porque no resultaría aplicable en este caso, en el que el concurso concluyó por el pago de la totalidad de los créditos reconocidos, la RTEAC de 25 de marzo de 2015 (RG 883/14), que se refiere a un caso en el que el cese de los efectos del concurso se produjo mediante convenio aprobado por sentencia.

Por otro lado, los efectos de la declaración de concurso de acreedores sobre los créditos concursales con privilegio general (artículo 91.4 de la LC) se recogen en los artículos 55, 58, 59 y 60 de la LC, y en los artículos 68 y 164 LGT, y son:

Los pagos quedan paralizados.

No puede iniciarse el procedimiento de apremio.

No se devengan intereses.

Queda interrumpida la prescripción de la acción de cobro.

Se prohíbe la compensación automática.

Por lo tanto, la declaración de concurso de acreedores impide el inicio de ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, o seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor (artículo 55.1 de la LC).

Esto implica que las actuaciones para el cobro de los respectivos créditos respecto de los que no pueda continuar su ejecución separada, han de someterse a las reglas del concurso, satisfaciéndose los créditos bien en los términos del acuerdo que se aprueba, bien de conformidad con el orden de pagos que fija la LC, para el supuesto de iniciarse la fase de liquidación.

Pero esto no significa que se produzca interrupción o la suspensión del cómputo de los plazos de pago, regulados en el artículo 62 de la LGT, ni el inicio del periodo ejecutivo tal y como se establece en el artículo 161 de la LGT. Por el contrario, y sin ninguna excepción, el periodo voluntario de pago se inicia en el momento en que se indica en el artículo 62 de la LGT, y a la finalización de este periodo voluntario sin que se haya producido el pago, se inicia el correspondiente periodo ejecutivo con el devengo del recargo de apremio, aunque hasta tanto no finalice el concurso de acreedores, no pueda emitirse y notificarse la providencia de apremio.

Por lo tanto, si bien el artículo 55 de la LC establece la prohibición de iniciar ejecuciones o seguir apremios desde la declaración del concurso y hasta su finalización, no puede ser interpretado como que la declaración del concurso impide el cómputo de los plazos de pago. El efecto suspensivo del concurso se refiere a los procedimientos de ejecución que pudieran existir o iniciarse desde que se declaró, pero no afecta en modo alguno a la constatación de que la ausencia de ingreso de una liquidación a una fecha establecida por disposición legal, ha finalizado su periodo voluntario de ingreso y consecuentemente se inicia el periodo ejecutivo y el devengo del recargo de apremio, pudiendo la Administración tributaria dictar la correspondiente providencia una vez cese el concurso de acreedores, iniciando la ejecución singular.

Se considera, por lo tanto, que la necesidad de requerir el pago de la deuda en periodo voluntario a que se refiere la RTEAC de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014) se limita a aquellos casos en los que el cese de los efectos de la declaración de concurso se hayan producido como consecuencia de aprobación de un convenio.

Algo que no ha ocurrido en el presente caso.

Es necesario hacer referencia, adicionalmente, a la modificación realizada en el apartado 2 del artículo 161 de la LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, el cual establece:

"La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido."

En la propia exposición de motivos de dicha ley se señala que dicha modificación tiene carácter aclaratorio, indicando:

"Asimismo, en la medida en que el periodo voluntario de pago es único, se aclara que dicho periodo no podrá verse afectado por la declaración de concurso." >>

Solicitando, finalmente, de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Los créditos concursales cuya gestión recaudatoria corresponda a la Agencia Tributaria no ven interrumpido el transcurso del periodo voluntario de pago y el inicio del periodo ejecutivo desde la declaración de concurso y hasta la sentencia que lo declare concluido, no siendo necesario requerir nuevamente el pago de la deuda cuando se produce el cese de los efectos de la declaración de concurso por conclusión del mismo>>

CUARTO. En fecha 14 de septiembre de 2023 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, DON X, (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), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

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. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, en el supuesto que aquí nos ocupa, estando el obligado tributario DON X en situación concursal, declaración de concurso voluntario que tuvo lugar por Auto del Juzgado de lo Mercantil de 18 de febrero de 2013, la AEAT tramitó un procedimiento de comprobación limitada relativo a su IRPF 2012 que culminó con la notificación en 26 de septiembre de 2017 de una liquidación a ingresar.

Esa situación concursal, a juicio de la AEAT, no impidió el normal transcurso del periodo voluntario de pago que, ex artículo 62 LGT, se concede con la notificación de la citada liquidación. Por ende, transcurrido este sin haber realizado DON X el correspondiente ingreso, se inició automáticamente el periodo ejecutivo.

Tal inicio del periodo ejecutivo determina, a juicio de la Administración actuante y de la Directora recurrente, que finalizado el concurso de acreedores fuera jurídicamente procedente el dictado de la providencia de apremio que ha suscitado la presente controversia.

Por el contrario, el Tribunal Regional de Madrid en la resolución aquí impugnada, entendió, con base en nuestra resolución RG 883/2024 de 24 de marzo de 2015, que el "período voluntario quedó suspendido o paralizado respecto de esta deuda cuando la sociedad entró en concurso, por lo que debió concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso" y, "no figurando en el expediente requerimiento alguno de la Administración concediendo al interesado período voluntario de ingreso de la deuda tributaria tras el cese del concurso, este Tribunal considera que la providencia de apremio dictada no es conforme a derecho".

A resultas de lo expuesto, se pone de manifiesto que la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar la posible incidencia que la situación concursal del deudor tiene sobre el inicio y normal transcurso del período voluntario de ingreso de los créditos concursales.

Y, en atención a la respuesta que se formule a dicha primera cuestión, enjuiciar si es jurídicamente admisible que la Administración Tributaria dicte tras la finalización del concurso una providencia de apremio o, si debe conceder al deudor concursado, en todo caso, un período voluntario de ingreso.

En aras de resolver la citada controversia, hemos de delimitar la normativa jurídica aplicable:

Artículo 62 LGT. Plazos para el pago. Redacción dada a la entrada en vigor Ley 58/2003:

<<1. Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.

2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente

(...)>>

Artículo 161 LGT. Recaudación en período ejecutivo. Redacción vigente a la entrada en vigor LGT aplicable racione temporis en la fecha de notificación de la liquidación de la que resulta la deuda apremiada:

<<1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Artículo 164 LGT. Concurrencia de procedimientos (redacción dada por la Ley 22/2003): Se modifica por la disposición final 11 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, en la redacción dada por el art. único.117 de la Ley 38/2011, de 10 de octubre

<<1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.

3. Los jueces y tribunales colaborarán con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que

ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria>>.

Artículo 167. Iniciación del procedimiento de apremio. Redacción dada a la entrada en vigor Ley 58/2003:

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

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

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.

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio>>.

Disposición adicional octava LGT. Procedimientos concursales. Redacción dada a la entrada en vigor Ley 58/2003:

<<Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento>>

Por su parte, en relación a la normativa concursal, debemos aplicar la que estaba vigente al tiempo de la declaración del concurso del deudor: a saber, la Ley Concursal 22/2003.

El artículo 55 del citado cuerpo legal afirmaba:

Artículo 55 Ley Concursal 22/2003. Ejecuciones y apremios.

<<1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos.

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

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

En relación a las formas de terminación del concurso, afirmaba el artículo 176:

Artículo 176 Ley Concursal 22/2003. Causas de conclusión. Redacción aplicable racione temporis tras la entrada en vigor Ley 38/2011:

<<1. Procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones en los siguientes casos:

1.º Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.

2.º Una vez firme el auto que declare el cumplimiento del convenio y, en su caso, caducadas o rechazadas por sentencia firme las acciones de declaración de incumplimiento, o que declare finalizada la fase de liquidación.

3.º En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa.

4.º En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.

5.º Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

2. En los dos últimos casos del apartado anterior, la conclusión se acordará por auto y previo informe de la administración concursal, que se pondrá de manifiesto por quince días a todas las partes personadas.

Si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación del incidente concursal>>.

Artículo 178. Efectos de la conclusión del concurso. Redacción aplicable racione temporis tras la entrada en vigor Ley 38/2011:

<<1. En todos los casos de conclusión del concurso, cesarán las limitaciones de las facultades de administración y disposición sobre el deudor subsistentes, salvo las que se contengan en la sentencia firme de calificación o de lo previsto en los capítulos siguientes.

2. Fuera de los supuestos previstos en el artículo siguiente, en los casos de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de masa activa, el deudor persona natural quedará responsable del pago de los créditos restantes. 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 de condena firme.

3. La resolución judicial que declare la conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa del deudor persona jurídica acordará su extinción 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>>.

TERCERO. Sobre la incidencia del concurso en el inicio y transcurso del período voluntario de ingreso regulado en el artículo 62 LGT de las deudas calificadas como créditos concursales.

Como hemos señalado anteriormente, mientras que el TEAR de Madrid en la resolución impugnada defiende que el "período voluntario quedó suspendido o paralizado respecto de esta deuda cuando la sociedad entró en concurso", por el contrario, la Directora recurrente entiende, confirmando la tesis mantenida por la Dependencia Regional de Recaudación actuante, que el período voluntario de pago concedido con la notificación de la liquidación IRPF 2012 no se vio alterado por el hecho de encontrarse la deudora en situación concursal al afirmar:

<<La declaración de concurso de acreedores impide el inicio de ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, o seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor (artículo 55.1 de la LC).

(...)

Pero esto no significa que se produzca interrupción o la suspensión del cómputo de los plazos de pago, regulados en el artículo 62 de la LGT, ni el inicio del período ejecutivo tal y como se establece en el artículo 161 de la LGT. Por el contrario, y sin ninguna excepción, el período voluntario de pago se inicia en el momento en que se indica en el artículo 62 de la LGT, y a la finalización de este período voluntario sin que se haya producido el pago, se inicia el correspondiente período ejecutivo con el devengo del recargo de apremio, aunque hasta tanto no finalice el concurso de acreedores, no pueda emitirse y notificarse la providencia de apremio>>

Pues bien, debemos advertir que la incidencia que sobre el transcurso ordinario del período voluntario de ingreso regulado en el artículo 62 LGT de las deudas calificadas como créditos concursales, tiene la declaración del concurso del deudor principal, ha sido ya analizada profusamente por este TEAC en varias resoluciones.

Así, en la resolución de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014) aplicada por el TEAR de Madrid en la resolución aquí impugnada se analizó la procedencia jurídica del dictado de una providencia de apremio relativo a una deuda concursal o, como lo denominamos en la citada resolución, una "deuda de la masa", cuando todavía subsistía la situación concursal del deudor.

La entidad interesada había sido declarada en concurso de acreedores el 24 de septiembre de 2008. La deuda correspondía al concepto: IVA - GRANDES EMPRESAS, periodo mes 05, ejercicio 2008 respecto de la cual se había solicitado aplazamiento para su pago, siendo notificada en fecha 14 de julio de 2009 la denegación de la solicitud de aplazamiento. En la citada denegación se concedió plazo para el pago voluntario de conformidad con el artículo 62.2 de la LGT, que concluyó el 20 de agosto de 2009. Ante la falta de pago en período voluntario, le fue notificada a la entidad interesada el 16 de julio de 2013 la providencia de apremio.

Calificación de deuda concursal que determinaba, por tanto, en interpretación realizada a *sensu contrario* del artículo 84.3 Ley 22/2003, su imposibilidad de ser satisfecha mientras durase la situación concursal.

Pues bien, lo trascendente a los efectos que aquí nos ocupan, es que en dicha resolución RG 883/2014 afirmamos que cuando se esta tramitando un concurso de acreedores el plazo de pago en período voluntario de los créditos concursales adeudados por el concursado "queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso":

Resolución TEAC 24/03/2015, RG 883/2014 -(el subrayado y la negrita son añadidos)-:

<<SEGUNDO: La cuestión que debe decidir este Tribunal es si, habiendo entrado una sociedad en situación concursal, puede considerarse que, respecto de las deudas de la masa puede comenzar a correr el período voluntario de pago regulado en el artículo 62.2 de la LGT.

Tratándose de deudas de la masa este Tribunal entiende que el plazo de pago en período voluntario no puede computar mientras la sociedad está en situación concursal, por varios motivos:

En primer lugar, porque tratándose de deudas de la masa, la entidad concursada está legalmente impedida a su pago hasta la firmeza de la sentencia que aprueba el convenio.

Debe tenerse en cuenta, en este sentido, que el artículo 49.1 de la Ley 22/2003, Concursal, dispone que "Declarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualquiera que sea su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las leyes", y que conforme al artículo 84.3 de dicha Ley los únicos créditos que pueden pagarse a su vencimiento son los créditos contra la masa; precepto este último del que se deduce, a "sensu contrario", la imposibilidad legal del deudor concursado de pagar los créditos de la masa (aunque su acreedor sea la Hacienda Pública) mientras dure la situación concursal. Siendo ello así, esto es, estando legalmente impedido el deudor de pagar las deudas con la AEAT que sean de la masa, carecería de sentido interpretar que durante la situación concursal puede no obstante correr el plazo de pago el período voluntario fijado en el artículo 62.2 de la LGT.

TERCERO: Por su parte el artículo 164.2 de la LGT dispone lo siguiente:

<<(...)>>

En este sentido el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de junio Concursal, dispone que:

<<(...)>>

Los anteriores preceptos impiden que, estando una sociedad en concurso, se inicie respecto de los créditos de la masa el período ejecutivo, de conformidad con el artículo 161 de la LGT y se devenguen los recargos de período ejecutivo regulados en el artículo 28 LGT, salvo que las condiciones para dicho devengo se dieran con anterioridad a la declaración de concurso.

Estos preceptos hay que interpretarlos, por tanto, de conformidad con el artículo 28 de la LGT, que señala que los recargos del período ejecutivo se devengan cuando termina el plazo voluntario de pago a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT.

En definitiva, si estando la sociedad en concurso no puede iniciarse el periodo ejecutivo ni pueden devengarse los recargos de periodo ejecutivo respecto de las deudas de la masa, y tales recargos se devengan ex lege tras la conclusión del plazo voluntario de pago regulado en el artículo 62.2 de la LGT, 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 periodo 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.

En el presente caso, teniendo en cuenta que la entidad interesada fue declarada en concurso de acreedores el 24 de septiembre de 2008 y que la deuda apremiada es la correspondiente al concepto IVA mes 5 del ejercicio 2008, procede conforme a lo señalado anteriormente anular la providencia de apremio impugnada

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, como resolución de la presente reclamación económico administrativa, ACUERDA: Estimarla, anulando la providencia de apremio impugnada>>.

Y, por su parte, en la resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015) reiteramos el criterio de que el Auto de declaración de concurso conlleva la suspensión del inicio del período voluntario de pago de varios créditos concursales cuya liquidación tuvo lugar durante la sustanciación del concurso de acreedores:

Resolución TEAC de 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015) -el subrayado es añadido-:

<<En primer lugar analizaremos si cuando se dictaron las providencias de apremio se había iniciado o no el periodo ejecutivo de las deudas de las que traen causa, para lo cual debe examinarse sistemáticamente lo previsto en ambas normas, LGT y LC, respecto a la exigibilidad de las deudas concursales calificadas con privilegio general una vez dictada la sentencia de aprobación del convenio-calificación compartida por la reclamante y la Administración respecto a los importes principales consignados en las providencias de apremio impugnadas-.

Cierto es que de acuerdo con el artículo 133 de la LC, la sentencia de aprobación del convenio, salvo que en ella disponga otra cosa, adquirirá eficacia desde su fecha, siendo el efecto principal que cesarán los efectos de la declaración de concurso. El artículo 134 de la LC señala asimismo que el contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, y sólo a los acreedores privilegiados cuando éstos hayan votado a favor del convenio, circunstancia que ni consta en el expediente ni ha sido alegada.

En definitiva, siendo los importes apremiados concursales con privilegio general, debe analizarse la situación recaudatoria de los mismos a la fecha de aprobación del convenio.

A tal efecto es conveniente traer a colación la resolución dictada por este Tribunal e invocada por la entidad reclamante, 00/883/2014 de 24 de marzo de 2015.

<<(…)>>

Cuarto: Aplicación de la doctrina expuesta a las liquidaciones apremiadas.

Teniendo en cuenta que el auto de declaración de concurso de acreedores fue dictado el 25 de abril de 2013 y que los importes apremiados tienen la calificación de concursal - o como señala la resolución expuesta "de la masa"-, resulta lo siguiente:

1. La liquidación provisional de la cuenta tributaria correspondiente al cuarto trimestre de 2012, clave A28..., con un importe a ingresar de 2.373.729,55 euros, se entendió rechazada por medios electrónicos con fecha 16 de febrero de 2013, por lo que el periodo voluntario de pago finalizó el día 5 de abril de 2013. El día 2 de abril de 2013 la interesada solicitó su aplazamiento, es decir en periodo voluntario de pago, por lo que conforme al artículo 65 de la LGT dicha solicitud tuvo efectos suspensivos. La solicitud fue denegada mediante resolución de 25 de abril de 2013 (expediente ...K), notificada según consta en la resolución del recurso de reposición el día 21 de mayo de 2013, después del auto de declaración de concurso de acreedores. Al tener la deuda la calificación de crédito concursal, el auto de declaración de concurso suspendió el inicio del periodo voluntario de pago derivado de la notificación de la denegación de la solicitud de aplazamiento.

2. La liquidación provisional de la cuenta tributaria correspondiente al primer trimestre de 2013, clave A28... por importe total a ingresar de 13.239.237,22 euros se entendió notificada electrónicamente con efectos del 19 de mayo de 2013, después del auto de declaración de concurso de acreedores. Al tener la deuda la calificación de crédito concursal, el auto de declaración de concurso suspendió el inicio del periodo voluntario de pago.

3. La liquidación provisional de la cuenta tributaria correspondiente al segundo trimestre de 2013, clave A28... por importe total a ingresar de 447.825,63 euros fue notificada electrónicamente con efectos del 1 de octubre de 2013, después del auto de declaración de concurso de acreedores. Al tener la deuda la calificación de crédito concursal, el auto de declaración de concurso suspendió el inicio del periodo voluntario de pago.

Al no haberse iniciado el periodo voluntario de pago de las deudas referidas en la fecha del auto de declaración de concurso, una vez dictada la sentencia de aprobación del convenio, para la recaudación de los importes principales de 6.118.182,38 euros (A28); 447.825,63 euros (A28), y 218.583,73 euros (A28), calificados como concursales con privilegio general, la Administración debía requerir su pago en periodo voluntario, requerimiento que no consta en el expediente, por lo que resultaron improcedentes las providencias de apremio al no estar iniciado del periodo ejecutivo el día en que se dictaron.

Finalmente, en base a lo señalado en este fundamento de derecho no se estima necesario analizar el resto de las alegaciones formuladas por la interesada/reclamante.

Por lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, actuando en sala, en la resolución de la reclamación económico administrativa promovida, ACUERDA:

ESTIMAR la presente reclamación, anular la resolución del recurso de reposición impugnada, así como las providencias de apremio de las que trae causa>>

Así, la doctrina anteriormente expuesta de este Tribunal Central contenida en las resoluciones RG 883/2014 y 3134/2015 fundamenta dos conclusiones relevantes.

La primera es que en el caso que aquí nos ocupa, debemos concluir que el crédito concursal derivado de la liquidación IRPF 2012, notificada después del Auto de declaración de concurso de acreedores, vio suspendido el inicio de su período voluntario precisamente por la tramitación del citado concurso.

La segunda es que este TEAC no puede compartir el criterio solicitado por la Directora recurrente cuando afirma que "los créditos concursales cuya gestión recaudatoria corresponda a la Agencia Tributaria no ven interrumpido el transcurso del período voluntario de pago y el inicio del período ejecutivo desde la declaración del concurso" y, además, la inadmisibilidad del criterio solicitado ya que no puede utilizarse el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio para impugnar la doctrina de este TEAC.

En relación a la procedencia de la declaración de inadmisibilidad de esa parte del criterio solicitado por la Directora aquí recurrente, ya anteriormente se interpuso otro recurso pretendiendo de este Tribunal Central la unificación de criterio en contra de nuestra doctrina contenida en las resoluciones RG 883/2014 y 3134/2015: esto es, pretendiendo que se declarara por este TEAC que los créditos concursales no ven interrumpido el transcurso del período voluntario de pago y el inicio del período ejecutivo por el mero hecho de que el deudor se encuentre en situación concursal al tiempo de la notificación de la liquidación.

Así, en la resolución dictada en unificación de criterio por este TEAC de fecha 27 de septiembre de 2018 (RG 10238/2015) la entonces Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT solicitó la fijación del siguiente criterio:

<<Los créditos tributarios de los que sea titular la Agencia Tributaria y a los que corresponda la calificación de créditos concursales, desde la declaración del concurso y hasta la sentencia que lo declare concluido, no ven interrumpido el mero transcurso del período voluntario de pago y el inicio del período ejecutivo, sin perjuicio de que el procedimiento ejecutivo no pueda iniciarse hasta tanto se dice sentencia declarando finalizado el concurso o cesen sus efectos por la eficacia de un convenio aprobado>>.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que declaramos inadmisibles puesto que sobre el criterio solicitado ya existía doctrina de este Tribunal Central -a saber, la resolución RG 883/2014 y posteriormente reiterada en resolución RG 3134/2015 anteriormente analizadas-:

Resolución dictada en unificación de criterio TEAC de 27/09/2018 (RG 10238/2015):

<<Este Tribunal Central debe recordar su doctrina establecida en las resoluciones de 24 de marzo de 2015 (RG 883/14) y de 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015) en cuya virtud cuando una sociedad está en situación concursal el plazo de pago en período voluntario de las deudas calificadas como deudas de la masa (créditos concursales) queda suspendido o aplazado debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso.

(...)

El criterio cuya unificación pretende la Directora recurrente se opone, por tanto, a la doctrina mantenida por este Tribunal Central en su resolución de 24 de marzo de 2015 (RG 883/14), publicada como tal en su web oficial (base de datos de doctrina), y reiterada en la resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015), tal y como se ha señalado anteriormente.

El criterio que discute la Directora recurrente es del propio Tribunal Central. La doctrina que sienta este TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, como a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los artículos 239.8 y 242 de la Ley General Tributaria.

Por ello, el presente recurso resulta inadmisibles de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, pues se está impugnando a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC, la cual, a través de esta vía procesal, resulta inimpugnable>>

Sentado lo anterior, quiere este TEAC expresamente dejar constancia de que somos concededores de la reforma operada en el artículo 161 de la Ley General Tributaria por la Ley 11/2021 en virtud de la cual se ha incluido en su apartado segundo un párrafo *in fine* en el que declara expresamente que el concurso de acreedores no suspende el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal:

Artículo 161 LGT. Recaudación en período ejecutivo.

<<2.

(...)

La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido>>

Sin embargo, dicha modificación normativa carece a juicio de este TEAC de efectos retroactivos.

Por ende, en los supuestos de hecho en los que, como el presente, *ratione temporis*, sea aplicable la redacción del artículo 161 LGT previa a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, cabe concluir conforme al criterio doctrinal de este TEAC contenido en las resoluciones RG 883/2014, RG 3134/2015 y RG 10238/2015 que el período voluntario de pago de los créditos concursales se ve suspendido o paralizado por la situación concursal del deudor.

Así, no existiendo cambio normativo retroactivo ni criterio jurisprudencial que haya superado la interpretación de este TEAC aplicable con anterioridad de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, no podemos sino reafirmarlo y, por ende, tal y como hicimos en la resolución dictada en unificación de criterio RG 27/09/2018 (RG 10238/2015), inadmitir en este punto la presente unificación de criterio al existir ya doctrina vinculante de este TEAC al respecto

QUINTO. Sobre el requerimiento de pago tras la finalización del concurso.

Una vez hemos declarado en el fundamento de derecho precedente que la situación concursal existente al tiempo de la notificación de la liquidación IRPF 2012 determinó la suspensión del inicio del período voluntario, debemos ahora enjuiciar el segundo criterio solicitado por la Directora recurrente: a saber, determinar si es exigible que tras el cese de la situación concursal, la Administración Tributaria requiera al deudor el pago de los créditos concursales en período voluntario o, si por el contrario, podría ya directamente dictar la providencia de apremio como ha ocurrido en el supuesto de hecho que origina la presente controversia.

Debemos advertir que sobre este extremo la Directora recurrente solicita de este TEAC la fijación de un criterio amplio en virtud del cual no sería necesario que la Administración, para cobrar los créditos concursales, realizara tal requerimiento tras la conclusión del

concurso:

<<no siendo necesario requerir nuevamente el pago de la deuda cuando se produce el cese de los efectos de la declaración de concurso por conclusión del mismo>>.

Esta tesis, ya adelantamos, no puede ser compartida puesto que para los supuestos de hecho en los que, como el presente, *ratione temporis*, sea aplicable la redacción del artículo 161 LGT previa a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, este TEAC en resolución de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014) ya ha establecido la exigencia de realizar para créditos concursales o "créditos de la masa" tal requerimiento de pago en período voluntario -cuando éste había quedado "suspendido o paralizado"- tras el cese de la situación concursal acaecido con la firmeza de la sentencia de aprobación del convenio:

Resolución TEAC de 24 de marzo de 2015 (RG 883/2014):

<<En definitiva, si estando la sociedad en concurso no puede iniciarse el periodo ejecutivo ni pueden devengarse los recargos de periodo ejecutivo respecto de las deudas de la masa, y tales recargos se devengan ex lege tras la conclusión del plazo voluntario de pago regulado en el artículo 62.2 de la LGT, 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 periodo 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.

En el presente caso, teniendo en cuenta que la entidad interesada fue declarada en concurso de acreedores el 24 de septiembre de 2008 y que la deuda apremiada es la correspondiente al concepto IVA mes 05 del ejercicio 2008, procede conforme a lo señalado anteriormente anular la providencia de apremio impugnada>>.

Criterio que también mantuvimos en la resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015) transcrita en el fundamento de derecho anterior en la que tras concluir que el inicio del período voluntario de pago se había visto suspendido por la situación concursal del deudor, la Administración Tributaria debía requerir, tras la firmeza de la sentencia de aprobación del convenio, el pago de los créditos concursales en período voluntario con carácter previo al dictado de la providencia de apremio:

Resolución TEAC de 17 de diciembre de 2015 (RG 3134/2015) -la negrita es añadida-:

<<En primer lugar analizaremos si cuando se dictaron las providencias de apremio se había iniciado o no el periodo ejecutivo de las deudas de las que traen causa, para lo cual debe examinarse sistemáticamente lo previsto en ambas normas, LGT y LC, respecto a la exigibilidad de las deudas concursales calificadas con privilegio general una vez dictada la sentencia de aprobación del convenio-calificación compartida por la reclamante y la Administración respecto a los importes principales consignados en las providencias de apremio impugnadas-

Cierto es que de acuerdo con el artículo 133 de la LC, la sentencia de aprobación del convenio, salvo que en ella disponga otra cosa, adquirirá eficacia desde su fecha, siendo el efecto principal que cesarán los efectos de la declaración de concurso. El artículo 134 de la LC señala asimismo que el contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, y sólo a los acreedores privilegiados cuando éstos hayan votado a favor del convenio, circunstancia que ni consta en el expediente ni ha sido alegada.

En definitiva, siendo los importes apremiados concursales con privilegio general, debe analizarse la situación recaudatoria de los mismos a la fecha de aprobación del convenio.

A tal efecto es conveniente traer a colación la resolución dictada por este Tribunal e invocada por la entidad reclamante, 00/883/2014 de 24 de marzo de 2015.

<<(...)>>

Cuarto: Aplicación de la doctrina expuesta a las liquidaciones apremiadas.

Teniendo en cuenta que el auto de declaración de concurso de acreedores fue dictado el 25 de abril de 2013 y que los importes apremiados tienen la calificación de concursal - o como señala la resolución expuesta "de la masa" -, resulta lo siguiente:

1. La liquidación provisional de la cuenta tributaria correspondiente al cuarto trimestre de 2012, clave A28..., con un importe a ingresar de 2.373.729,55 euros, se entendió rechazada por medios electrónicos con fecha 16 de febrero de 2013, por lo que el periodo voluntario de pago finalizó el día 5 de abril de 2013. El día 2 de abril de 2013 la interesada solicitó su aplazamiento, es decir en periodo voluntario de pago, por lo que conforme al artículo 65 de la LGT dicha solicitud tuvo efectos suspensivos. La solicitud fue denegada mediante resolución de 25 de abril de 2013 (expediente ...K), notificada según consta en la resolución del recurso de reposición el día 21 de mayo de 2013, después del auto de declaración de concurso de acreedores. Al tener la deuda la calificación de crédito concursal, el auto de declaración de concurso suspendió el inicio del periodo voluntario de pago derivado de la notificación de la denegación de la solicitud de aplazamiento.

2. La liquidación provisional de la cuenta tributaria correspondiente al primer trimestre de 2013, clave A28... por importe total a ingresar de 13.239.237,22 euros se entendió notificada electrónicamente con efectos del 19 de mayo de 2013, después del auto de declaración de concurso de acreedores. Al tener la deuda la calificación de crédito concursal, el auto de declaración de concurso suspendió el inicio del periodo voluntario de pago.

3. La liquidación provisional de la cuenta tributaria correspondiente al segundo trimestre de 2013, clave A28... por importe total a ingresar de 447.825,63 euros fue notificada electrónicamente con efectos del 1 de octubre de 2013, después del auto de declaración de concurso de acreedores. Al tener la deuda la calificación de crédito concursal, el auto de declaración de concurso suspendió el inicio del periodo voluntario de pago.

Al no haberse iniciado el periodo voluntario de pago de las deudas referidas en la fecha del auto de declaración de concurso, una vez dictada la sentencia de aprobación del convenio, para la recaudación de los importes principales de 6.118.182,38 euros (A28); 447.825,63 euros (A28), y 218.583,73 euros (A28), calificados como concursales con privilegio general, la Administración debía requerir su pago en periodo voluntario, requerimiento que no consta en el expediente, por lo que resultaron improcedentes las providencias de apremio al no estar iniciado del periodo ejecutivo el día en que se dictaron.

Finalmente, en base a lo señalado en este fundamento de derecho no se estima necesario analizar el resto de las alegaciones formuladas por la interesada/reclamante.

Por lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, actuando en sala, en la resolución de la reclamación económico-administrativa promovida, ACUERDA:

ESTIMAR la presente reclamación, anular la resolución del recurso de reposición impugnada, así como las providencias de apremio de las que trae causa>>

Criterio que también reiteramos más recientemente en la resolución de fecha 16 de noviembre de 2022 (RG 2225/2022) dictada en unificación de criterio en la que afirmamos:

<<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>>

No obstante, y pese a que como ya hemos afirmado la Directora recurrente ha solicitado un criterio amplio en el que defiende la no exigencia -en ningún caso- de conceder al deudor un nuevo período voluntario de pago tras la conclusión del concurso, en sus alegaciones ha entendido que la exigencia de tal requerimiento que establecimos en la resolución RG 883/2024 "se limita a aquellos casos en los que el cese de los efectos de la declaración de concurso se haya producido como consecuencia de la aprobación de un convenio". De ello colige que, al no haber existido convenio en el presente caso (ya que el concurso terminó por el pago de la totalidad de los créditos entre los cuales no se encontraba el aquí apremiado), no sería aplicable el criterio contenido en dicha resolución y que exigiría realizar tal requerimiento.

Así, si bien es cierto que en el supuesto de hecho analizado en las resoluciones RG 883/2024 y RG 3134/2015 el concurso había concluido por la firmeza de la sentencia de aprobación del convenio, ello no es óbice para que este TEAC entienda que la necesidad de realizar tal requerimiento cuya exigencia en dichas resoluciones establecimos, sea igualmente predicable en el resto de supuestos, esto es, con independencia de la causa concreta de las previstas en el artículo 176 de la Ley 22/2003 en virtud de la cual tiene lugar la conclusión del concurso.

Esto es, la procedencia de tal requerimiento no obedece a especificidades únicamente predicables del convenio, sino a la seguridad jurídica ya que el inicio del período voluntario viene determinado por la Ley en el artículo 62 LGT.

Así, si el período voluntario no se inició, esto es, se suspendió dada la situación concursal del deudor, carecería de sentido entender que el período voluntario de ingreso podría autogenerarse y empezar a correr desde la firmeza de un acto no tributario como es la sentencia mercantil. O, en idéntico sentido, si el transcurso del período voluntario se vio paralizado por el Auto de declaración del concurso, no cabría entender que el mismo se reiniciaría por el tiempo que restase por la mera finalización del concurso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

En aquellos supuestos en los que, *ratione temporis*, sea aplicable la redacción del artículo 161 LGT previa a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, la doctrina vinculante de este Tribunal Económico-Administrativo Central según la cual cuando una sociedad está en situación concursal el plazo de pago en período voluntario de las deudas calificadas como deudas de la masa (créditos concursales) queda suspendido o aplazado debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso, es de aplicación con independencia de la causa concreta de las previstas en el artículo 176 de la Ley 22/2003 en virtud de la cual tenga lugar la conclusión del concurso.