

La prescripción del crédito tributario no concurrente

Análisis de la RTEAC de 16 de noviembre de 2022, RG 2225/2022

Rosa Fraile Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

rosa.fraile@urj.es | <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central resuelve en alzada para la unificación de criterio un nuevo supuesto sobre la prescripción del crédito tributario cuando este se relaciona con el concurso de acreedores. Se trata de aclarar el momento en el que se reinicia el cómputo de la prescripción del derecho al cobro del crédito tributario que, sometido a convenio por ser concursal, no se ve, sin embargo, satisfecho a través del cumplimiento de tal convenio por tratarse de un crédito no concurrente, esto es, que no fue comunicado en tiempo a la administración concursal.

Publicado (en avance *online*): 18-09-2023

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2023). La prescripción del crédito tributario no concurrente. (Análisis de la RTEAC de 16 de noviembre de 2022, RG 2225/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 101-112. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19155>

1. Supuesto de hecho

La cuestión a dilucidar versa sobre la prescripción del derecho de cobro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por la sanción impuesta a una compañía con causa en unos hechos acaecidos con anterioridad a la declaración del concurso, pero sancionados con posterioridad al cierre definitivo de las listas de acreedores.

La sanción tiene su origen en el impago del impuesto especial sobre determinados medios de transporte acontecido en el año 2007.

En febrero de 2009 se dicta auto por el juez de lo mercantil a través del que se da inicio al procedimiento concursal.

En julio de 2009 se inicia por parte de la Administración tributaria un procedimiento sancionador que finaliza con la imposición de una sanción a la ya entonces concursada en diciembre de 2009. En noviembre de 2010 le es notificada al deudor la obligación de pago de la deuda resultante de la liquidación cuyo plazo de pago en periodo voluntario finalizó el 5 de enero de 2011.

En diciembre de 2010 se abre la fase de convenio en el procedimiento mercantil, fase que continúa con la aprobación del convenio en marzo de 2011, el cumplimiento del convenio en octubre de 2020 y el auto de conclusión del procedimiento concursal de 3 de marzo de 2021.

Con fecha de 29 de marzo de 2021, 26 días después de la finalización del proceso concursal, se notifica al deudor la providencia de apremio de la citada sanción tributaria que le había sido impuesta en diciembre de 2009.

Frente a esta providencia de apremio interpuso la mercantil afectada reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía. Este estimó, en fecha 14 de octubre de 2021, la reclamación de la empresa que señalaba:

ni cabe exigirle el pago de aquellas deudas que debieran calificarse como concursales ni de las que tenían la condición de créditos contra la masa, pues la acción para exigir el pago de las primeras reanudó su cómputo con la aprobación del convenio, al que no se adhirió la Administración Tributaria, siendo las segundas exigibles a sus respectivos vencimientos.

Se acordó, por tanto, la anulación del acto impugnado.

Frente a la resolución del TEAR de Andalucía la Administración interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en diciembre de 2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Que se admitió a trámite por entender la concurrencia de los requisitos de competencia, legitimación y plazo. Planteándose como controversia principal si había prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la liquidación derivada de la imposición de sanción comentada *supra* y, por lo tanto, si procede la nulidad de la providencia de apremio.

2. Doctrina del tribunal

Entiende el TEAC que «el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas se interrumpe por la declaración del concurso del deudor», lo que a su juicio supone que «para que pueda interrumpirse tal derecho es preciso, por tanto, que en el momento de la declaración del concurso ya hubiera nacido, es decir, que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo». Añadiendo que «si al tiempo de la declaración del concurso la deuda no estuviera en periodo ejecutivo porque en tal momento no hubiese finalizado el periodo voluntario de pago de la misma», no resulta aplicable el artículo 68.7 de la Ley General Tributaria (LGT) en conexión con el artículo 68.2 b) de la misma norma.

Más allá de la sorprendente aclaración del TEAC que genera más confusión al equiparar el inicio del periodo ejecutivo con la liquidación de las deudas tributarias, se deben destacar otros pronunciamientos.

El TEAC indica que nos encontramos ante un crédito concursal subordinado. Que quedaba sometido al convenio pese a no haber sido reconocido por la administración concursal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley Concursal (LC) y que, siguiendo la jurisprudencia emanada de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (TS), por no estar reconocido en la lista de acreedores, no puede ser reclamado durante la fase de cumplimiento del convenio, sino una vez concluido este.

Dado que los créditos no reconocidos no resultan exigibles antes de que se haya declarado el cumplimiento del convenio, el cómputo del plazo de prescripción debe iniciarse de nuevo a partir de la firmeza de la conclusión del concurso. Por todo lo expuesto, el TEAC estima el recurso y acuerda los criterios siguientes:

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

Estableciendo como segundo criterio que cuando ya se hubiera iniciado el periodo ejecutivo de créditos concursales ordinarios o subordinados no reconocidos por la administración, el reinicio del cómputo de la prescripción se produce en el mismo momento que en el supuesto anterior.

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC aquí analizada alcanza un resultado correcto, a nuestro juicio, cual es que el crédito no reconocido en las listas de acreedores en el procedimiento concursal puede ser exigido una vez el concurso se considera concluso por cumplimiento del convenio, reiniciándose el cómputo de la prescripción en tal momento. No obstante nuestro acuerdo con el resultado, puede observarse que el TEAC divide su criterio en lo que considera dos criterios diversos y ello debido a lo que nos parece una confusa interpretación del artículo 68 de la LGT.

De la lectura del pronunciamiento completo se pueden extraer varios asuntos de interés que también consideramos dignos de análisis, especialmente si tenemos en cuenta las muchas modificaciones que han venido sucediéndose en la legislación concursal en materia de reconocimiento de créditos. Se tratará, por tanto, de exponer sistemáticamente las cuestiones jurídicas que se plantean y sus diferentes interpretaciones.

3.1. La comunicación y el reconocimiento del crédito tributario en el concurso

Como es bien sabido, la comunicación de créditos es una facultad y una carga para los acreedores del concursado y es a ellos a quien compete realizarla. Por su parte, el reconocimiento de créditos es tarea fundamental del administrador concursal, que debe reflejar en la lista de acreedores aquellos créditos que hayan sido reconocidos, así como aquellos cuyo reconocimiento haya sido rechazado por diferentes causas.

La comunicación y el reconocimiento del crédito es un asunto de magnitud tal que la comunicación tardía del crédito supone la pena de subordinación. En este punto, entendemos por comunicación tardía la que es realizada una vez ha finalizado el plazo de comunicación de créditos, pero en un tiempo anterior a la presentación de los textos definitivos de la lista de acreedores.

Aquellos créditos que se comunican con posterioridad a la presentación de los textos definitivos recibirán una mayor penalización. En este caso el efecto es el mismo que cuando se produce la ausencia de la comunicación del crédito. El crédito no comunicado, si bien no queda extinguido, presenta carácter de crédito «extraconcursal» o, como también

se denomina, crédito «no concurrente». Este crédito comunicado tan extemporáneamente no concurre en el procedimiento concursal, por lo que su titular no puede ejercer derecho alguno *pendente* concurso. Ante esta situación el acreedor solo podrá instar el cobro de su crédito en caso de que finalice el concurso por cumplimiento del convenio, o bien por el improbable caso de que tras la liquidación quede activo sobrante o se descubran nuevos bienes o derechos que adicionar a la masa. Esta penalización, la expulsión del proceso concursal, es recibida por todo el crédito que no consta en las listas de acreedores, con independencia de cuál sea el acreedor o del privilegio que pudiera ostentar el crédito de haber sido comunicado, como señala Aznar Giner (2022) en relación con el crédito hipotecario.

Tanto en materia de comunicación como en materia de reconocimiento de créditos, las Administraciones públicas han visto como ha mejorado su posición desde la entrada en vigor de la LC hasta la actualidad. Este es uno de los pocos aspectos del proceso concursal en que el crédito público se veía perjudicado con mayor frecuencia que el crédito del resto de acreedores (Fraile Fernández, 2015). Ello sucedía, principalmente, por virtud de la configuración legal de los procedimientos administrativos que rigen el cobro y cuantificación del crédito tributario. Debido a la aparición de numerosos conflictos por falta de comunicación y obstáculos al reconocimiento del crédito público, se trataron de solventar las dificultades a través de varias reformas legales. Según nuestra opinión, tanto las reformas efectuadas en 2009 como en 2011 se ajustaron correctamente a las necesidades procesales que, en esta materia, se habían observado a lo largo de los años de vigencia de la ley.

Tras la reforma operada por la Ley 38/2011 en la LC, con la inclusión de los bis y ter de los artículos 96 y 97 en la LC se establecían nuevos plazos para comunicar el inicio de procedimientos tributarios de comprobación o inspección de los que nacería inicialmente un crédito contingente y para los que quedaba prevista la comunicación del cumplimiento de la contingencia y la clasificación del crédito tal y como correspondiese a su naturaleza «antes de que recaiga la resolución por la que se apruebe la propuesta de convenio o se presente en el juzgado los informes previstos en los apartados segundo de los artículos 152 y 176 bis» (art. 97.1 bis LC). Los informes que señalaba el precepto son aquellos que ponen fin a la liquidación o declaran la conclusión del concurso por ausencia de masa para hacer frente al pago de los créditos contra la masa. Esta situación que permite la comunicación del crédito público hasta un momento muy posterior a la fecha de elaboración de la lista de acreedores queda actualmente recogida en los artículos 265, 266, 308, 309 y 311 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (TRLR).

Por tanto, es preciso apuntar que en la actualidad y como norma ya vigente para los casos a los que les resulta de aplicación la LC tras las modificaciones efectuadas por la Ley 38/2011, las sucesivas certificaciones administrativas a través de las que la Administración comunica su crédito al concurso tendrán viabilidad para modificar los textos definitivos hasta que se apruebe el convenio o se declare la finalización de la liquidación. Si bien, se debe apuntar que la legislación concursal no prevé esta excepción de tal calado para todo el crédito público, sino solo para aquel que pueda surgir de procedimientos de comproba-

ción e inspección, lo que parece llevar a afirmar que no se incluirán como susceptibles de modificar los textos definitivos aquellos que provengan de procedimientos sancionadores. Sí se prevé esta circunstancia para los créditos que proceden de delito, pero no se relaciona de manera específica la misma especialidad para los que proceden de infracción, quizá por descuido del legislador, quizá por la poca importancia cuantitativa que pueda suponer para el concurso y para la Hacienda pública la inclusión o no de un crédito subordinado procedente de infracción tributaria.

En el caso analizado por el TEAC, nos encontramos con un concurso de acreedores iniciado en 2009, fecha en la que aún estaban por entrar en vigor determinados preceptos relacionados con la comunicación del crédito público y la relación del administrador concursal con la AEAT y fecha en la que aún mucho faltaba para que entrasen en vigor las modificaciones relacionadas con los créditos tributarios contingentes aprobadas en 2011.

En noviembre de 2010 se comunica al deudor la liquidación en la que consta el crédito exigible con motivo de la sanción que le había sido impuesta, siendo en marzo de 2011 cuando se aprueba el convenio, mucho antes de que entrase en vigor la Ley 38/2011. De este modo, ninguna posibilidad tenía la AEAT de ver calificado su crédito como concursal en el procedimiento en curso.

3.2. La sanción como crédito concursal o contra la masa

Pese a tratarse de un asunto aceptado desde hace años por doctrina y jurisprudencia, merece siquiera que dediquemos un párrafo a afianzar los elementos que nos llevan a alcanzar la solución jurídica al caso analizado. Como es conocido, para determinar la calificación de un crédito tributario como concursal o contra la masa, se sostiene el criterio de devengo como elemento fundamental. De este modo, no es la exigibilidad, ni el inicio del periodo impositivo, sino el momento de devengo el que determina que el crédito tributario devengado con posterioridad a la fecha de la declaración del concurso sea identificado como crédito contra la masa. Ello será de tal modo exista o no un crédito liquidado, vencido y exigible a la fecha de la declaración del concurso; bastará para que sea concursal que se trate de un crédito devengado antes del auto de declaración del concurso.

Esta premisa fundamental para la calificación del crédito tributario en el concurso de acreedores solo se ve desplazada, con muy buen criterio, cuando de sanciones se trata. Se puede citar a este respecto la Sentencia del TS, Sala de lo Civil, núm. 253/2011, de 5 de abril (rec. núm. 1306/2007 –NCJ058739–). En ella, el Alto Tribunal ya determinaba como elemento de decisión sobre la condición del crédito contra la masa o concursal que se tratase de una sanción por un ilícito cometido con anterioridad a la declaración del concurso. Con ello se evita que la sanción impuesta por un incumplimiento anterior al concurso de acreedores sea tomada como crédito contra la masa, mientras que el crédito tributario debido que fundamenta el incumplimiento se tomase como concursal. Así se optó por una inter-

pretación restrictiva y razonable de lo que ha de entenderse como crédito contra la masa, pese a sostener el TS que cuando de sanciones se trata el crédito no nace con el incumplimiento, sino que la sanción tiene carácter constitutivo en virtud del principio de presunción de inocencia. Se apoyaba también el TS en la importancia de la fecha de comisión de la conducta sancionada para determinar la ley aplicable a la sanción y en el ya mencionado criterio restrictivo para la determinación de los créditos contra la masa.

Así, se puede afirmar con total seguridad que el crédito de la Hacienda pública, que en el caso resuelto por el TEAC provenía de la imposición de una sanción durante el proceso concursal, no será tenido por crédito contra la masa, sino por crédito concursal o extraconcursal, lo que presenta importantes efectos en cuanto a su cobro. De considerarse crédito contra la masa, este habría sido comunicado al acreedor y debería haberse pagado a su vencimiento, sin sometimiento a quitas ni esperas. También el asunto de la prescripción del derecho a ejecutar el crédito público sería diferente si nos encontrásemos ante un crédito contra la masa.

3.3. Los créditos no concurrentes

Aunque se tiende a calificar los créditos contra el concursado en el marco de una doble dimensión: créditos concursales o créditos contra la masa, lo cierto es que se podría, y en este caso es menester, distinguir la presencia de tres categorías de créditos. En primer lugar, podemos citar los créditos contra la masa, exigibles a vencimiento. En segundo lugar, los créditos concursales. Estos serán exigibles en el momento que determine el convenio, salvo que por su privilegio hayan quedado excluidos de vinculación a este, lo que supone su exigibilidad con la aprobación del convenio al que no se vinculan. En caso de liquidación estos créditos concursales serán exigibles conforme determine el orden de prelación de créditos que la legislación concursal estipula de forma concisa. En tercer lugar, aparecería una tercera categoría, la de los créditos no concurrentes, estos no quedarán extinguidos por no concurrir en el proceso concursal, pero no serán exigibles hasta la finalización del proceso concursal.

El TEAR de Andalucía, en la resolución recurrida defiende que el crédito, que no pudo ser incluido en la lista de acreedores por los motivos ya expuestos al inicio de este comentario, no pudo quedar vinculado por el convenio. Esto le llevaba a determinar que debió ser exigido teniendo en cuenta el reinicio del cómputo del plazo de prescripción en el momento de la aprobación del convenio, en línea con lo que sucede para el crédito privilegiado que no se somete al convenio.

Ciertamente el TEAR olvida la existencia del entonces vigente artículo 134.1 de la LC: «El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos», cuya redacción a este respecto se mantiene en el actual artículo 396.1 del TRLC. Así pues, no se olvidó el legislador de que podrían existir

créditos que por cualquier causa no fuesen incluidos en la lista de acreedores, pero a los que habría que extender los efectos del convenio que vincula a quienes en tiempo y forma comunican sus créditos al administrador concursal. De tal modo, como señalaba Garrido (2015), «con esta solución legal, se eliminan los incentivos para no acudir al procedimiento concursal».

A este respecto había sentado jurisprudencia la Sala de lo Civil del TS, entre otras, en Sentencia 655/2016, de 4 de noviembre (rec. núm. 707/2014 –NCJ061835–). Este pronunciamiento, como señala Herrera Petrus (2017) «ofrece ahora una explicación clara de lo que debe entenderse por crédito concursal no concurrente y del tratamiento que ha de dispensarse a este tipo de crédito». De entre los pronunciamientos de la sentencia, destacamos por su claridad, las siguientes afirmaciones:

aunque el crédito no haya de ser satisfecho en el concurso [...] el interés del acreedor persiste porque el crédito no se ha extinguido, y el acreedor en cuestión podría reclamar el pago de su crédito con posterioridad a la conclusión del convenio.

Estima el TS, con toda lógica, que lo que el legislador pretendía con la extensión del convenio a los créditos no concurrentes era evitar que estos créditos no incluidos en la lista de acreedores, en caso de que se aprobase un convenio pudiesen considerarse de mejor condición que los créditos concursales concurrentes, al no verse afectados por las quitas del acuerdo de no establecerse lo dispuesto en el artículo 134.1 de la LC.

Como afirma el TS los créditos no concurrentes

no pueden ser satisfechos en el concurso con cargo a la masa activa. Su satisfacción, de ser posible, habrá de producirse una vez concluido el concurso, ya sea con el remanente de la liquidación o con los nuevos bienes que pudieran entrar en el patrimonio del concursado una vez concluida la liquidación y con ella el concurso (art. 178 LC), o, en caso de convenio, una vez declarado el cumplimiento del mismo; si bien, en tal caso, el crédito sufrirá las quitas acordadas en el convenio (art. 134.1 LC).

De tal modo, la sanción impuesta a la concursada por la AEAT en un tiempo tal que no pudo formar parte de los créditos reconocidos en el concurso ha de ser considerada un crédito no concurrente. Su no concurrencia detiene el momento de la exigibilidad hasta que el concurso ha quedado concluso, pues se trata de un crédito que, pese a no haberse extinguido por no concurrir, no puede ser satisfecho con anterioridad a la satisfacción del resto de los acreedores que sí han concurrido al proceso concursal. Dado que en el caso analizado por el TEAR existió un convenio aprobado, no es hasta que haya concluido el concurso por cumplimiento del convenio que puede la Administración exigir el pago de su crédito al concursado y, en este momento, podrá exigir el pago asumiendo las quitas que se pactaron en el convenio para los créditos subordinados.

3.4. La prescripción

Tras todo lo expuesto *supra* se puede afirmar que el cómputo del plazo de prescripción del crédito público concursal, pero no concurrente, habrá de reiniciarse una vez ha finalizado el procedimiento concursal por la causa que fuere. Ahora bien, dada la importancia del instituto de la prescripción en el fundamento de la seguridad jurídica es preciso fundamentar tal afirmación en la legislación correspondiente.

Se debe tener en cuenta a este respecto que cuando confluyen dos ordenamientos como son el tributario y el mercantil, específicamente el concursal, pueden observarse desórdenes o discordancias en las diferentes normas tendentes a regir una misma situación jurídica, por lo que siempre deben analizarse cuidadosamente los preceptos a tener en consideración.

Como señala Albaladejo (2009), a través de la figura de la prescripción se extinguen aquellos derechos «que han permanecido inactivos e irreconocidos». Como es sabido «la prescripción ganada extingue la deuda tributaria», artículo 69 de la LGT. A diferencia de lo que acontece en la legislación civil, en Derecho Tributario la prescripción actúa de manera automática en su capacidad de extinción de la deuda, debiendo aplicarse incluso de oficio y pese a que se haya pagado, en su caso, la deuda tributaria. Es el artículo 60 de la LC y los artículos 66 y siguientes de la LGT los que han de marcar el momento en que la prescripción se interrumpe y aquel momento en el que ha de reiniciarse el cómputo del plazo. Ciertamente, aunque las sanciones no son deuda tributaria, en virtud del artículo 190.2 de la LGT, la prescripción del derecho de cobro de las sanciones tributarias se rige por los artículos 66 y siguientes de la LGT.

3.4.1. La interrupción de la prescripción

La legislación concursal en este punto es muy clara, tanto el artículo 60.1 de la LC como el actual artículo 155.1 del TRLC mantienen el mismo tenor literal: «Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración». Ello guarda completa relación con el artículo 55.1 de la LC y la prohibición de acciones individuales: «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor».

Por su parte, la LGT determina en su artículo 66 b) que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para cobrar las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Este plazo, conforme dispone el artículo 68.2 b) de la LGT se interrumpe, entre otras causas, por la declaración del concurso del deudor. Indica el TEAC que «para que pueda interrumpirse tal derecho es preciso, por tanto, que en el momento de la declaración del concurso ya hubiera nacido, es decir, que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo». Añadiendo que si a la fecha de la declaración del concurso no hubiese finalizado el periodo voluntario de pago, no se puede aplicar el artículo 68.2 b) de la LGT ni el numeral séptimo del mismo precepto.

Bien es cierto que no puede interrumpirse lo que no ha comenzado y que el artículo 67.1 de la LGT indica que el plazo de prescripción comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario». Entiende el TEAC que si el crédito no se encuentra en fase ejecutiva no cabe hablar de interrupción del derecho a exigir el pago del crédito ni de reanudación posterior del derecho. Consideramos que se posiciona el tribunal en una interpretación literal ajena a la hermenéutica más razonable. Entendemos que lo que se interrumpe con la declaración del concurso ex artículo 68.2 b) de la LGT es el derecho a exigir el pago de tributos que han sido liquidados, pero que ello, ni siquiera exige que el tributo ya se encuentre liquidado a la fecha de la declaración del concurso. Es decir, la interpretación general sobre la interrupción del derecho a exigir el crédito tributario concursal al deudor concursado ha de ser entendida desde la aplicación del artículo 68.2 b) de la LGT. Si el crédito tributario no ha sido liquidado a la fecha de la declaración del concurso, pero sí se ha producido su devengo, o si habiéndose liquidado de forma previa, aún no ha finalizado el periodo voluntario de pago, todavía no habrá comenzado a contar el plazo de prescripción tal y como estipula el artículo 67 de la LGT. No obstante, entendemos que una vez la deuda tributaria sea vencida, líquida y exigible, una vez haya finalizado el periodo voluntario de pago, es cuando correspondería iniciar el cómputo del plazo de prescripción y este queda interrumpido automáticamente por la declaración del concurso acaecida anteriormente. La legislación no exige que el crédito tributario ya se halle en periodo ejecutivo antes de que se declare el concurso para que pueda interrumpirse la prescripción.

En la misma línea debe interpretarse el artículo 60 de la LC, desde que se declare el concurso queda interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor, fuesen estas acciones un derecho del acreedor anterior a la declaración o naciera con posterioridad. Piénsese en un crédito cualquiera devengado antes de la declaración del concurso cuya exigibilidad se aplazó, por ejemplo, seis meses. No será hasta el transcurso de tal tiempo que el acreedor podría iniciar acciones ejecutivas contra el deudor. Estas acciones están prohibidas por el artículo 55.1 de la LC, pero el derecho a su ejercicio no prescribe, porque se interrumpe la prescripción desde la declaración hasta la conclusión del concurso; y se interrumpe tanto para aquellas acciones que ya podían ejercitarse a la fecha de la declaración del concurso, como para aquellas otras que aún no podían ejercitarse.

Es por esto por lo que entendemos que el TEAC no debía distinguir entre deudas tributarias en periodo ejecutivo y deudas tributarias en periodo voluntario a la fecha de la declaración del concurso, sino que se considera que debía haber atendido al momento de devengo para determinar si se interrumpe o no el plazo de prescripción una vez que este deba comenzar a contarse.

Cuestión diversa es cómo fingir que el artículo 60 de la LC vincula a las sanciones que no existían antes de la declaración del concurso. Pues ciertamente no se trata de un crédito anterior a la declaración del concurso. Con mucha imaginación, podría extenderse el artículo 68.2 b) de la LGT a esta situación, entendiendo que el precepto quiere hacer referencia a los créditos concursales, en general, tanto si lo son por el criterio general del devengo

como por el criterio especial para las sanciones. Nos inclinamos por esta segunda opción que nos lleva a interpretar sin mucho sustento jurídico que dados los principios del Derecho Concursal y aceptando que el crédito por sanciones impuestas por infracciones cometidas en fecha previa a la declaración del concurso debe ser tenido por concursal, habrá de estar-se a todos los efectos al destino que los créditos así clasificados presentan en la legislación.

3.4.2. El reinicio del cómputo de la prescripción

El antiguo artículo 68.6 de la LGT, en su segundo párrafo, señalaba:

Quando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia.

Esta versión original de la LGT fue mejorada en lo que se refiere a la adaptación a la posibilidad de que se produjera la solución liquidatoria en el concurso por la Ley 7/2012, que entendemos no resultaría la legislación aplicable al caso concreto. Sin embargo, el TEAC se refiere en todo momento a lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT, no obstante, dado que el caso atañe a un proceso concursal en el que se ha alcanzado solución a través del convenio, nada se puede diferenciar entre la versión anterior y posterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

Tal y como se lee en el precepto transcrito, el plazo de prescripción se iniciará para los créditos no sometidos al convenio en la fecha en que este sea aprobado. Como es sabido, el precepto se refiere a los créditos privilegiados que no se hayan adherido a la propuesta de convenio. Sin embargo, el TEAR de Andalucía en la resolución recurrida interpretaba que el crédito no incluido en la lista de acreedores no quedaba sometido a convenio, por lo que el reinicio del cómputo del plazo de prescripción se produciría, según su criterio, a la fecha de la aprobación del convenio. Como ya se ha señalado, esto supone olvidar por completo la existencia del antiguo artículo 134.1 de la LC.

De otro lado, cuando los créditos de la Administración queden sometidos a convenio, el cómputo del plazo de prescripción se inicia cuando estos créditos sean exigibles. En este punto, la parte recurrida establecía que «los créditos concursales pueden estar afectados por el convenio o no. Si lo están, como es admitido por la Administración recurrente en su argumento, habrán de estarlo a todos los efectos». Anidando esto a que su exigibilidad surgió en algún momento, que no parece haber determinado, durante la fase de cumplimiento de convenio. Aquí, lo que olvida la parte es que su crédito es un crédito concursal no concurrente, por lo que la reanudación del cómputo de la prescripción cuando sea exigible supone que se reanude este cómputo una vez haya finalizado el concurso.

Así pues, el crédito tributario no concurrente se ve sometido al convenio, en tanto que los efectos de este se extienden al crédito no concurrente debiendo aceptar las quitas pertinentes. Además, por no ser concurrente no podrá ser pagado hasta que finalice el concurso y al margen de este. Así pues, estaremos ante un crédito concursal sometido al convenio y el plazo de prescripción se reanudará cuando sea exigible al deudor, conforme determina el antiguo artículo 68.6 de la LGT y el actual 68.7 de la LGT. Así, en el caso analizado, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción debe contabilizarse desde el momento en que finaliza el concurso por cumplimiento del convenio y esta conclusión se alcanza por directa aplicación de la LGT.

Pese a lo expuesto, como señalamos, el TEAC elabora una clasificación del asunto en dos supuestos diferentes. Aquellos créditos no concurrentes que a la fecha de la declaración del concurso ya se encontrasen en periodo ejecutivo, verán iniciado el cómputo del plazo de prescripción a la finalización del concurso en virtud del artículo 68 de la LGT. Sin embargo, aquellos créditos no concurrentes que aún no estuvieran en periodo ejecutivo a la fecha de la declaración del concurso tendrán el mismo reinicio del plazo de prescripción porque así lo ha determinado la Sala de lo Civil del TS en sus sentencias del año 2016.

Insistimos, creemos que la prescripción se interrumpe en virtud del artículo 68.2 b) de la LGT para todo el crédito tributario concursal por haber sido declarado el concurso y que el actual artículo 68.7 de la LGT es aplicable en todo caso, como solución jurídica expresa que sostenga la aplicación de un instituto de tal calado como es el de la prescripción. A nuestro juicio, la virtualidad de las sentencias del TS de 2016 se incardina en la aclaración sobre la exigibilidad del crédito no concurrente y no en ningún elemento que afecte al reinicio de un cómputo de la prescripción que conforme al TEAC nunca se ha interrumpido.

Referencias bibliográficas

Albaladejo, M. (2009). *Derecho Civil I. Introducción y parte general*. (14.^a ed.). La Ley.

Aznar Giner, E. (2022). La ausente (o defec-tuosa) comunicación del crédito hipotecario en el concurso de acreedores y su impacto en el potencial privilegio especial. *Actualidad Civil*, 7-8.

Fraile Fernández, R. (2015). La certificación administrativa en el concurso de acreedores. *Anuario de Derecho Concursal*, 34.

Garrido, J. M. (2015). Artículo 134 LC. *Comentarios a la Ley Concursal*. Aranzadi.

Herrera Petrus, C. (2017). Los créditos concursales, pero no concurrentes (Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo [1.^ª] de 4 de noviembre de 2016). *Anuario de Derecho Concursal*, 41.