

El TS prohíbe el dictado de providencias de apremio en defensa del crédito tributario contra la masa

Análisis de la [STS de 20 de marzo de 2019, rec. núm. 2020/2017](#), y la consecuente [RTEAC de 24 de septiembre de 2019, RG 303/2017](#)

Rosa Fraile Fernández

*Profesora acreditada a contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto

El objeto del presente trabajo es el análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20 de marzo de 2019, en la que el tribunal, apreciando motivo de interés casacional, sienta doctrina en relación con la interpretación conjunta de los artículos 8, 55 y 84 de la Ley Concursal (LC) y 164 de la Ley General Tributaria (LGT). El TS, en un análisis global de los citados artículos, así como de los principios concursales, asume la prohibición de ejecución separada del crédito tributario contra la masa una vez resulta abierta la fase de liquidación. Esta interpretación, que puede parecer contraria a lo dispuesto específicamente en la ley, se mantiene en la línea de lo interpretado en anteriores ocasiones por el TS y el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en atención a la legislación vigente con anterioridad a la reforma operada por la Ley 38/2011. El aspecto, verdaderamente innovador de esta sentencia, se sitúa en la interpretación de los artículos 164.2 de la LGT y 84.4 de la LC como insuficientes para permitir que la Administración tributaria emita y notifique la providencia de apremio por el crédito tributario contra la masa impagado a vencimiento. Esta providencia la consideramos necesaria para el devengo de los recargos en todo su potencial y la compatibilidad de estos con el interés de demora. Este último es el aspecto que nos parece más discutible del pronunciamiento jurisprudencial, pues se vulnera la interpretación literal de la norma por obtener lo que consideramos es un pobre beneficio para el interés del concurso.

1. Supuesto de hecho

El recurso de casación tiene por objeto la Sentencia 154/2017, de 6 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (rec. núm. 678/2015 –NFJ067034–), que estimó el recurso interpuesto por la empresa concursada contra la previa resolución desestimatoria de sus pretensiones emitida previamente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR). Plantea el recurso de casación, por tanto, la Abogacía del Estado. Los hechos que motivan el conflicto son los que a continuación se detallan:

Declarado el concurso el 27 de abril de 2009 y abierta la fase de liquidación el 30 de marzo de 2010, la Administración dictó el 19 de abril de 2013 la totalidad de 19 providencias de apremio para la ejecución de, al menos, 16 créditos contra la masa. No fue objeto de la controversia la clasificación de los otros 3 créditos cuyo origen podría ser concursal, sino la determinación de la existencia o no de facultades por parte de la Administración que le permitan apremiar créditos contra la masa.

Se admite el recurso por Auto del Tribunal Supremo (TS) de 21 de julio de 2017 (rec. núm. 2020/2017 –NFJ068214–), apreciándose interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en atención a «determinar si, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en los artículos 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa»; quedando señalados como objeto de interpretación los artículos 55.1 y 84.4 de la Ley Concursal (LC) y 164.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

2. Doctrina del tribunal

El tribunal identifica la controversia como el choque entre la autotutela de la Administración y la universalidad del concurso. Apunta el riesgo de desmembración de la masa activa que implican las ejecuciones separadas y la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso para conocer de toda ejecución del patrimonio del concursado (FJ primero).

Admite que:

[...] la posible existencia de ejecuciones separadas, al margen del procedimiento concursal, se constata a pesar de lo que expresan los artículos 8.1.3.º LC y 55.1 párrafo primero LC, desde el momento que el art. 55.1 LC en su párrafo segundo, antes y después de la redacción dada por la Ley 38/2011, mantiene la posibilidad de continuar esas ejecuciones extraconcursoales. (FJ tercero).

Recuerda que la Ley 38/2011 añadió en el artículo 164.2 de la LGT la posibilidad de lo siguiente:

[...] de que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa. (FJ tercero).

Tras realizar un análisis jurisprudencial del objeto controvertido, cual es si puede ejecutarse el crédito tributario contra la masa por la vía del apremio administrativo, podemos resumir transcribiendo los siguientes pasajes del fundamento jurídico cuarto:

Las sentencias de la Sala Primera de 12 de diciembre de 2014 (rec. 2500/2013) y de 6 de abril de 2017 (rec. 2798/2014) interpretan el art. 84.4 LC respecto de la ejecución de los créditos contra la masa y, sin perder de vista el escenario introducido por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, expresan lo siguiente:

[...]

La regla jurídica contenida en el precepto, ya sea en su redacción originaria (art. 154.4 LC), ya lo sea en la actual (art. 84.4 LC), precisa una interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal. [...] Conforme a una interpretación literal del precepto, parecería que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez transcurrido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales.

Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas. La prohibición de ejecuciones separadas prevista en el art. 55 LC opera tanto sobre los créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC.

Tomando como base la jurisprudencia anteriormente citada, el TS mantiene la misma argumentación en su fundamento jurídico quinto, añadiendo que el artículo 164.2 de la LGT

no puede examinarse de forma aislada, máxime cuando en el mismo precepto se establece el sometimiento a lo dispuesto en la LC. Sobre la pretensión de dictar providencia de apremio para poder liquidar los recargos, tal y como permite la LGT y, en cierto punto, el artículo 84 de la LC, defiende el tribunal que no es posible dictar providencia de apremio sin pretender la efectiva ejecución del patrimonio del concursado, pues «la propia LGT aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo, en caso de impago de la deuda apremiada» una vez que se ha iniciado el procedimiento con la correspondiente providencia. Mantiene, asimismo, que los recargos e intereses no precisan de la previa intimación de la Administración para su devengo, siendo la única utilidad de la providencia de apremio, a este respecto, la liquidación de tales deudas accesorias que considera devengadas por el mero transcurso del tiempo.

Así, el contenido interpretativo de la sentencia es el siguiente:

La interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC, determina que, una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.

De este modo, queda desestimado el recurso de casación y se fija la doctrina expuesta como criterio interpretativo.

Controversia similar se ha planteado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que se ha visto abocado a cambiar su tradicional doctrina para adaptarla al criterio jurisprudencial expuesto en su Resolución de 24 de septiembre de 2019 (RG 303/2017 -NFJ075088-).

3. Comentario crítico

La controversia que se plantea en los textos aquí analizados, aplicada a la normativa actual, no es novedosa. Bien es cierto que los primeros pronunciamientos jurisprudenciales al respecto tenían por base la redacción original de la LC y no la otorgada por la Ley 38/2011, que lejos de mejorar el entendimiento, ha generado, a nuestro juicio, mayores contradicciones. La cuestión fundamental, como se ha expuesto, es determinar si se puede dictar providencia de apremio por créditos tributarios contra la masa, aunque ella deviene de otra discrepancia de mayores consecuencias, cual es si se pueden ejecutar los créditos tributarios contra la masa.

Como es sabido, los créditos contra la masa, en el caso de los tributarios serán aquellos cuyo devengo se produzca tras la fecha de la declaración del concurso, deben ser pagados a vencimiento. Solo en determinadas circunstancias puede legalmente posponerse el pago

del crédito contra la masa, no permitiéndose la postergación en el caso de los créditos tributarios ni de la Seguridad Social (art. 84.3 LC). Pese a lo expuesto, lo cierto es que son numerosas las ocasiones en que la prohibición del retraso en el pago del crédito tributario contra la masa es perfectamente ignorada por el administrador concursal, normalmente a causa de la falta de liquidez durante la tramitación del concurso o a esta misma circunstancia una vez se abre la fase de liquidación.

De cumplirse la previsión legal de pago a vencimiento del crédito tributario contra la masa, la confusa redacción de la LC y la LGT en materia de ejecución de estos créditos apenas habría tenido efectos. No siendo esta la realidad, todas las disertaciones doctrinales sobre el asunto se han visto abocadas a revisión jurisprudencial.

Observemos que la LC en su artículo 154, conforme a su redacción primera, indicaba:

Las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos [créditos contra la masa] se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos.

Ya en relación con este precepto, Ablanedo (2007) se planteaba la duda de si «dichas deudas podrán ser objeto de la vía de apremio de la Administración o solamente podrán ser objeto de ejecución por el juez del concurso».

La idea, defendida en los comienzos de la andadura de la LC por alguna parte de la doctrina, venía a plantear que los créditos tributarios contra la masa, aprobado el convenio, abierta la fase de liquidación o transcurrido un año sin ninguno de estos actos podrían ser ejecutados de manera independiente, pero ante el juez concursal. Esto es, el acreedor contra la masa que sufriese el impago debería plantear incidente concursal ante el juez del concurso para que este procediera a ejecutar a conveniencia el patrimonio del concursado a fin de satisfacer al demandante incidental. Se trataría de una ejecución para hacer efectivo el crédito tributario, en su caso, pero respetando la competencia exclusiva del juez del concurso. Rodríguez (2006, p. 49) plantea esta opción como la única posible mientras se mantenga el cierre registral previsto en el artículo 25 de la LC.

Naturalmente, y como suele ser forma común de actuar de la Administración, esta ha venido dictando providencias de apremio y tratando de hacer valer su autotutela ejecutiva contra el patrimonio del concursado en aras de cobrar sus créditos contra la masa.

Ya había sentado jurisprudencia el TS a este respecto, entre otras, en sentencias que referiremos más adelante, indicando que la interpretación sistemática de la norma concursal impide las ejecuciones singulares en fase de liquidación, cuando el legislador tuvo a bien complicar aún más la interpretación de la ley. Así la Ley 38/2011 modifica el artículo 84 de

la LC, en él se incluye la transcripción cuasi literal de lo dispuesto previamente en el artículo 154 de la LC, del que desaparece, y añadiendo en este nuevo artículo 84 de la LC mención novedosa a los apremios administrativos. La nueva versión del artículo 84.4 de la LC actualmente dispone:

Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.

Pues bien, la ley, como puede apreciar el lector, parece señalar que una vez se abra la fase de liquidación podrán iniciarse ejecuciones administrativas para hacer efectivos los créditos contra la masa. Esa interpretación nos parece la más acorde con la literalidad de la norma, si bien otra interpretación también es posible, y es aquella que parece ser la elegida por el TS: No podrán iniciarse ejecuciones administrativas hasta que se abra la liquidación y después tampoco.

Así, en un pronunciamiento que no podemos reprochar, indica el TS lo siguiente:

Conforme a una interpretación literal del precepto, parecería que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez transcurrido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales. (Sigue en este punto el Alto Tribunal las SSTS de la Sala Primera de 12 de diciembre de 2014 [rec. núm. 2500/2013 –NCJ059017–] y de 6 de abril de 2017 [rec. núm. 2798/2014 –NCJ062318–] que interpretan el art. 84.4 LC respecto de la ejecución de los créditos contra la masa y aunque lo hacen en aplicación de la LC previa a la modificación introducida por la Ley 38/2011, sí tienen en cuenta los aspectos reformados).

De este modo, una pobre y confusa redacción legal sobre la ejecutividad del crédito tributario contra la masa ha venido quedando corregida por la jurisprudencia a través de fundamentaciones igualmente aplicables a la redacción primigenia que a la actual. Lo cierto, como bien señala el TS en su actual sentencia y en las anteriores, es que el artículo 84.4 de la LC interpretado de modo literal entra en contradicción con los artículos 8.3.º y 55.1 de la LC, así como con la lógica de una única liquidación ordenada y los principios concursales en sí mismos. Si bien, no es menos cierto que, como señala Simón (2016) «donde el texto gramatical es claro, los tribunales no deben corregir al legislador», añadiendo su preferencia por modificar la ley en la dirección de lo interpretado por el TS. Para Sánchez (2019) «esta

doctrina supone una auténtica limitación de las facultades de autotutela» al corregir el contenido de la ley en «una interpretación creativa más que sistemática».

Señalado lo anterior, hemos de tener en cuenta que la Ley 38/2011 también introdujo novedades en la LGT. Así, el artículo 164.2 de la LGT pasó a indicar que:

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 periodo 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.

Se añade con ello la exigencia de dictar providencias de apremio cuando se trate de créditos contra la masa. Y decimos exigencia, puesto que la Administración no puede dejar de exigir los recargos y demás obligaciones accesorias de modo arbitrario mientras la ley otorgue la facultad de su liquidación.

De aquí surge la otra controversia y esta es si puede dictarse providencia de apremio, a fin de que se devenguen los correspondientes recargos. Esto es, partiendo de la imposibilidad de atacar el patrimonio del concursado a través de la ejecución administrativa, en virtud de la interpretación legal realizada tradicionalmente por el TS, se plantea si es adecuado el dictado de la providencia de apremio sin más intención ejecutiva, esto es, suspendiendo el procedimiento de apremio tras el dictado y notificación del acto ejecutivo.

Quizá, no fue adecuada la nueva redacción dada al artículo 164 de la LGT, pues es palmario que autoriza al dictado de la providencia de apremio cuando se trate de créditos contra la masa. Esto es coherente con la consecuencia que la LC atribuye al retraso en el pago de los créditos contra la masa, cual es el devengo de intereses y recargos.

Consideramos que el precepto concursal no está redactado atendiendo al crédito tributario, sino que presenta una vocación de generalidad. Como es sabido, el retraso en el pago de la deuda tributaria no trae consigo, *per se*, la imposición de intereses de demora debido a las incompatibilidades entre intereses y recargos que se desprenden de la norma tributaria. Es por ello que la LGT sí establece expresamente qué obligaciones accesorias concretas podrían devengarse tras la providencia de apremio: los recargos del periodo ejecutivo.

Es preciso hacer un inciso para recordar los momentos del devengo de cada uno de los recargos del periodo ejecutivo que establece la LGT en su artículo 28, pues el elemento procesal detrás de ello podría ser el punto de inflexión entre una consideración u otra. El recargo ejecutivo, del 5 %, se devenga con el propio retraso en el pago, con independencia del tiempo que transcurra desde el vencimiento del plazo voluntario, pero siempre para aquellos supuestos en que el pago se efectúe antes de la notificación de la providencia

de apremio al deudor. Este recargo, por tanto, no requiere de intimación previa por parte de la Administración y se devengará desde el momento en que el concursado no efectúe el pago de un crédito tributario contra la masa. Sin embargo, los otros dos recargos legalmente previstos exigen, a nuestro juicio, la existencia de una providencia de apremio que provoque su devengo. El recargo de apremio reducido, del 10 %, no se devenga hasta que la providencia de apremio es notificada al obligado tributario, siendo preciso que transcurra el plazo de pago otorgado en dicha providencia para que se produzca el devengo del recargo de apremio ordinario, del 20 %, el cual sí es compatible con los intereses de demora.

En este sentido, Villar (2012) avisaba de la nueva discrepancia que podía generar esta actual redacción de las normas en pugna, atendiendo precisamente a la necesidad de anudar los recargos de apremio ordinario y reducido al dictado de la providencia. Sánchez (2019) reconoce que la nueva redacción «añade expresamente la posibilidad de que se dicte la correspondiente providencia de apremio frente a créditos contra la masa» al no impedir el devengo de los intereses y recargos. En este sentido, el TEAC ha venido manteniendo que la Administración puede y debe dictar providencia de apremio por los créditos tributarios contra la masa, vencidos y no satisfechos, con el fin de liquidar los correspondientes recargos.

A nuestro juicio, es posible una interpretación de la ley restrictiva en materia de ejecuciones, pues los principios concursales lo exigen, pero resulta extremo la reinterpretación de la norma en materia de recargos, pues, conforme a nuestra opinión, el daño que su devengo puede causar es muy inferior al que pueda generar la ejecución separada. Consideramos que, por virtud de lo dispuesto en los artículos 164.2 de la LGT y 84.4 de la LC y su conjunta interpretación, la Administración está facultada por ley para dictar providencia de apremio por los créditos impagados contra la masa. Esta es, creemos, la única interpretación realista de la ley, pero no es la defendida por el TS en su moderna sentencia de 2019.

Así, el TS da la razón al abogado de Estado considerando cierto que existe diferencia entre la providencia de apremio y el embargo, pero señala que la providencia de apremio es título suficiente para iniciar el procedimiento de ejecución, que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial y que, en caso de impago en los plazos en ella contenidos, se procederá al embargo de los bienes del obligado al pago. Añade que «dictada la providencia de apremio, como título de ejecución, la propia LGT aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo, en caso de impago de la deuda apremiada».

No podemos coincidir con el TS en este punto, pues el procedimiento de apremio que podrá iniciarse con el dictado y notificación de la providencia de apremio habría de quedar automáticamente suspendido por virtud del artículo 164.1 de la LGT al concurrir con un procedimiento concursal cuyo auto de declaración del concurso fue previo. En este punto, creemos que el TS se ha esforzado por aportar una interpretación legal en busca de limitar unos efectos dañosos para el concurso que entendemos son de poca importancia, esto es, no solo limita la ejecución, sino que limita el devengo de los recargos. En este asunto, el TS considera que:

[...] la exigencia del interés de demora tributario no requiere de la previa intimación de la Administración ni de la concurrencia de un retraso culpable en el obligado (artículo 26 LGT) de la misma forma que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 LGT, los recargos del periodo ejecutivo (recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario) se devengan con el inicio de dicho periodo aunque se liquiden con la providencia de apremio (apartado primero del artículo 167 LGT).

Pues bien, en este punto no creemos que haya sido del todo correcta la interpretación del TS. Bien es cierto que el interés de demora no requiere de la previa intimación para su devengo, pero este no es compatible con el recargo ejecutivo. En efecto, el recargo ejecutivo se va a devengar de manera automática por el incumplimiento del deber de pago en periodo voluntario, pero será esta la única obligación accesoria que pueda surgir del retraso en el pago del crédito contra la masa. Como indica el artículo 28.3 de la LGT, el recargo de apremio reducido:

[...] se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

Así pues, no habiendo apremio, no puede siquiera plantearse el pago en la fecha señalada en la providencia, pues esta no habrá existido y todo pago concurrirá con las circunstancias de lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LGT: que la deuda se satisfaga «antes de la notificación de la providencia». A nuestro juicio, coincidiendo en este punto, entre otros con Villar (2012) y Sánchez (2019) y la doctrina mantenida hasta la fecha por el TEAR, el único modo de poder exigir el interés de demora y cualquier recargo más allá del recargo ejecutivo del 5 % es permitir el dictado de la providencia de apremio. Señalaba Galapero (2005) que:

[...] los presupuestos para la imposición del recargo los podemos agrupar, en un presupuesto material que se puede concretar en una deuda no ingresada en periodo voluntario y un presupuesto temporal que atiende a la notificación de la providencia de apremio.

La misma consideración nos parece apreciarse en la Sentencia del TS de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, número 416/2019, de 27 de marzo (rec. núm. 1418/2017 –NFJ072958–), fallada tan solo siete días después que la sentencia objeto de nuestro comentario. En ella, para un supuesto de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento tras el comienzo del periodo ejecutivo, se afirma que la Administración podrá requerir el recargo del 20 % puesto que la solicitud de aplazamiento no suspende el procedimiento y no se ha obtenido el cobro total de la deuda. Siendo esta una cuestión a su vez discutida, como demuestra la existencia de voto particular, entendemos válidos los pronunciamientos sobre los recargos y su operatividad en lo referente a nuestro objeto de análisis. Indica el TS que:

[...] aunque se haya iniciado el periodo ejecutivo, el obligado tiene la posibilidad de realizar un pago voluntario, pero ello es así únicamente cuando no se ha notificado la providencia de apremio, puesto que una vez que esto último ha tenido lugar el pago ya no es voluntario, de ahí que las consecuencias sean distintas. En el primer caso, se devenga el recargo ejecutivo (5 %) y en el segundo, el recargo de apremio reducido (10 %). [...] Por consiguiente, tres son los recargos del periodo ejecutivo; son incompatibles entre sí; y su aplicación es sucesiva en el tiempo, de manera que el último de ellos, el recargo de apremio ordinario, únicamente se aplica cuando no sea aplicable el recargo de apremio reducido y, a su vez, este solo se aplica cuando no se aplica el recargo ejecutivo.

Entendemos que de todo lo expuesto se deduce que, sin previa providencia de apremio, cualquier pago es voluntario, y por ende no corresponde más recargo que el ejecutivo.

Dadas las circunstancias y asumiendo el carácter vinculante de la doctrina del TS, el TEAC se ha visto abocado a cambiar de criterio. Así en su Resolución de 24 de septiembre de 2019 (RG 303/2017 –NFJ075088–), tras la transcripción de los fundamentos de la Sentencia del TS de 20 de marzo de 2019 (rec. núm. 2020/2017 –NFJ072925–), reconoce que ha venido manteniendo que el artículo 55 de la LC no impide que la Administración pueda dictar providencias de apremio por virtud de lo dispuesto en los artículos 84.4 de la LC y 164.2 de la LGT en relación con los créditos tributarios contra la masa, no obstante, y a consecuencia de la sentencia del TS aquí analizada, debe cambiar de criterio, asumiendo el de la sentencia expuesta.

Debemos concluir señalando que, siempre que tenemos ocasión, criticamos las prerrogativas que al crédito tributario atribuye la legislación concursal pese a su famosa «poda de privilegios». Del mismo modo, hemos de considerar inadecuadas las interpretaciones legales que chocan frontalmente con la dicción de la norma. Respetábamos profundamente aquellas interpretaciones favorables al interés del concurso que suponían prevalecer la LC como ley especial frente a la tributaria pese a ser coetáneas en el tiempo. No obstante, en todo aquello que fue objeto de reforma a través de la Ley 38/2011, afectando a la norma tributaria y a la concursal, entendemos que no se pueden primar los principios concursales sobre la potestad del legislador. En cualquier caso, tras la comentada sentencia y la asunción de sus fundamentos por el TEAC, la Administración tributaria no solo no puede ejecutar los créditos contra la masa que resultan impagados a vencimiento en vulneración del artículo 84.3 de la LC que obliga a su pago puntual, sino que tampoco podrá dictar providencia de apremio que permita el devengo de mayores recargos. Solo se devengará, entendemos, el recargo del periodo ejecutivo, salvo que en futuras ocasiones los tribunales reinterpreten el artículo 28 de la LGT para adaptarlo a la situación concursal.

Referencias bibliográficas

- Ablanedo Reyes, E. (2007). Supuestos en los que las administraciones públicas pueden iniciar o continuar un procedimiento ejecutivo tras la declaración del concurso. *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 7, 197-208.
- Galapero Flores, R. (2005). Obligaciones tributarias accesorias: interés de demora; recargos por declaración extemporánea y recargos del periodo ejecutivo. *Revista de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.
- Rodríguez Márquez, J. (2006). *La Hacienda Pública y los procesos concursales*. Navarra: Aranzadi.
- Sánchez Pino, A. J. (2019). Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores. *Quincena fiscal*, 20, 15-48.
- Simón Acosta, E. (2016). La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores. *Anuario de Derecho Concursal*, 39, 11-58.
- Villar Ezcurra, M. (2012). La reforma concursal y los créditos tributarios. *Quincena Fiscal*, 4, 127-146.