

1.7. Concursal

Compensación de oficio de créditos tributarios contra la masa en caso de liquidación concursal

Ex officio set-off of tax claims against the estate in bankruptcy liquidation

por

MARÍA LUISA SÁNCHEZ PAREDES
Prof.^a Dr.^a de Derecho mercantil
Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN: El TEAC ha reconocido la posibilidad de que la Administración compense de oficio deudas tributarias contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores. La decisión supone un cambio de criterio que el Tribunal administrativo funda en la necesidad de adaptarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si bien la jurisprudencia del Alto Tribunal, en doctrina consolidada y plasmada en el Texto Refundido de la Ley Concursal, mantiene que solo podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacer efectivos créditos contra la masa a partir de la fecha de eficacia del convenio.

ABSTRACT: *The Central Administrative Economic Court has admitted the ex officio set-off of tax claims against the estate once the liquidation phase of the insolvency proceedings has been opened. This ruling represents a change of criterion that the Administrative Court bases on the need to adapt to the case law of the Supreme Court, although the case law of the latter, in a consolidated doctrine now embodied in the Consolidated Text of the Insolvency Act, maintains that judicial or administrative executions may only be initiated to enforce claims against the estate as from the date of effectiveness of the settlement with creditors.*

PALABRAS CLAVE: Concurso de acreedores. Créditos contra la masa. Liquidación concursal. Compensación tributaria.

KEY WORDS: *Insolvency proceeding. Claims against the estate. Insolvency liquidation. Tax set-off.*

SUMARIO: I. LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: LA RESOLUCIÓN DE 18 DE OCTUBRE DE 2021.—II. LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO: LA POSIBILIDAD DE COMPENSAR CRÉDITOS CONTRA LA MASA.—III. LAS EJECUCIONES RELATIVAS A CRÉDITOS CONTRA LA MASA EN SEDE DE LIQUIDACIÓN CON-

CURSAL: LA DERIVA HACIA LA CONCURSALIZACIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA.—IV. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 18 DE OCTUBRE DE 2021 Y LA SOLUCIÓN RECOGIDA EN EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY CONCURSAL DE 2020.—V. CONCLUSIONES.—VI. ÍNDICE DE RESOLUCIONES.—VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: LA RESOLUCIÓN DE 18 DE OCTUBRE DE 2021

En el ámbito concursal, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda compensar de oficio créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores ha sido objeto de un amplio debate en el que confluyen tanto la doctrina del Tribunal Supremo, como la del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central. En este sentido, la resolución del Tribunal Administrativo de 18 de octubre de 2021 [R. 2021, 1877] ha supuesto un cambio de criterio con respecto a las decisiones anteriores del mismo Tribunal recogidas en la resolución de 26 de febrero de 2019, en la que se afirmaba que la autotutela ejecutiva de la Administración había sido delimitada por el Tribunal Supremo y el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción al considerar que, una vez abierta la fase de liquidación del concurso de acreedores, no cabe iniciar ejecuciones separadas de créditos contra la masa; interpretación que el Tribunal Administrativo aplicaba a los supuestos de compensación de oficio¹. De este modo, los tres órganos jurisdiccionales mantendrían un criterio coincidente. No obstante, en esta resolución también se reconoce la existencia de una sentencia «aislada» del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2017, en la que se afirma que a los créditos contra la masa no son aplicables los efectos que la Ley Concursal prevé respecto de los créditos concursales, de modo que los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado².

Ahora bien, así como en las resoluciones de 2017, 2018 y 2019, el Tribunal Económico Administrativo Central habría acomodado su criterio a la interpretación del Tribunal Supremo, en la resolución de octubre de 2021 cambia de criterio para adaptarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dado que, a su modo de ver, se habría modificado la doctrina del Alto Tribunal³. La trascendencia de ese cambio justifica que tomemos como referencia esta resolución para exponer los criterios que se han venido sucediendo en torno a la posibilidad de ejecución forzosa de los créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación concursal, al objeto de comprobar si se ha producido o no un cambio de criterio en la doctrina del Tribunal Supremo.

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2021 ventila un recurso contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía que solventa la reclamación interpuesta frente a otra resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra un acuerdo de compensación de oficio.

Según los hechos expuestos, una SRL es declarada en concurso de acreedores en el mes de abril de 2015, y en enero de 2016 se acuerda la apertura de la fase de liquidación concursal. En septiembre de 2018, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía dicta un acuerdo de compensación de oficio por el que se declara la extinción de las deudas pendientes de ingreso a favor de la Hacienda Pública en el importe concurrente con el crédito reconocido por autoliquidación de IVA.

La administración concursal interpuso recurso de reposición contra el acuerdo de compensación basándose tanto en la prohibición de compensación establecida en la Ley Concursal, cuanto en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2014⁴. El recurso fue desestimado al considerar que las reglas concursales que prohíben tanto el inicio de ejecuciones y apremios, como la compensación de créditos y deudas del concursado una vez declarado el concurso (arts. 55 y 58 LC, actuales arts. 142 y 153 TRLC) son de aplicación a los créditos concursales, pero no a los créditos contra la masa, los cuales no se integran en el masa pasiva del concurso, por lo que no están sujetos a la regla de la *par condicio creditorum* y pueden pagarse al margen de la solución concursal que se alcance, ya sea el convenio o la liquidación⁵.

Cuando decae el recurso de reposición, el administrador concursal interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que estima la reclamación, anulando el acto impugnado, en base al criterio vinculante del Tribunal Económico Administrativo Central contenido en la resolución de 26 de febrero de 2019, que se funda en tres argumentos: en primer lugar, que la prohibición de ejecuciones prevista en el artículo 55 de la Ley Concursal opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa. En segundo lugar, que no es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley Concursal, sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal (en particular, art. 8-3.º, 55, 56 y 57.3). Y, en tercer lugar, que la compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el juez del concurso.

Ahora bien, en el recurso de alzada posterior se alega que el criterio invocado por el Tribunal regional había sido modificado por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2019, en la que se afirma que los créditos contra la masa no forman parte de la masa pasiva y por ello no les alcanzan los efectos que respecto de los créditos concursales genera la declaración de concurso, entre los que se encuentra la prohibición de compensación⁶. En consecuencia, aquel pronunciamiento «aislado» del Tribunal Supremo habría dejado de ser aislado⁷.

A mayor abundamiento, en la resolución de la alzada, el Tribunal Económico Administrativo Central añade a aquella doctrina «aislada» la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2020, en la que se admite la compensación de liquidaciones de IVA por hechos impositivos posteriores a la declaración de concurso en base a que se trataría de créditos contra la masa a los que no resulta aplicable la prohibición de compensación; razonamiento que se funda en las resoluciones citadas de 13 de marzo de 2017 —*vid.*, nota 2— y 17 de julio de 2019 —*vid.*, nota 6—⁸. Aunque el Tribunal Administrativo Central considera que, «nada se dice en esas sentencias que contradiga lo manifestado en las anteriores del mismo Tribunal Supremo» citadas en la resolución de 26 de febrero de 2019, «siendo la compensación un acto de ejecución singular»⁹, concluye que la prohibición de ejecución singular una vez declarado el concurso (art. 55 LC, actual art. 142 TRLC) se refiere en exclusiva «a los créditos concursales y no a los créditos contra la masa e, igualmente, que sí cabría la ejecución singular de una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación. Y es que no tendría sentido que cupiera la compensación de oficio de los créditos contra la masa, que es un acto de ejecución singular o, cuanto menos, produce un efecto

equivalente a un acto de ejecución, pues supone el ejercicio de una acción que detrae un crédito a favor del concursado de la masa activa del concurso para extinguir una deuda contra la masa, afectando en consecuencia al principio de liquidación colectiva y, sin embargo, no cupieran otros actos de ejecución singulares distintos de la compensación de oficio respecto de los créditos contra la masa».

Finalmente, el Tribunal administrativo alude a otro criterio contenido en la resolución de 26 de febrero de 2019 relativo a la atribución a la compensación de oficio del carácter de acto de ejecución singular. Conforme a esa naturaleza, para poder compensar, la Administración tributaria habría de plantear previamente un incidente concursal ante el juez del concurso, ya que, según la norma, «[L]as acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal» (art. 84.4 LC, actual art. 247 TRLC). Sin embargo, el Tribunal administrativo manifiesta en la resolución de 18 de octubre de 2021, que el acuerdo de compensación es un acto meramente declarativo, pues se limita a declarar la extinción de una deuda tributaria. De esta manera, y atendiendo a la interpretación del Tribunal Supremo, la norma que prohíbe la compensación de créditos y deudas del concursado con posterioridad a la declaración de concurso, pero admite aquella compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a esa declaración (art. 58 LC, actual art. 153 TRLC), debe entenderse acorde al carácter automático de los efectos de la compensación, que conllevan la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente y con eficacia *ex tunc*¹⁰, por lo que, cuando la compensación se haga valer por la Administración tributaria mediante la correspondiente notificación al concursado, la administración concursal o los acreedores afectados serán quienes podrán plantear incidente concursal. En consecuencia, «la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda contra la masa por causa de infracción de la normativa concursal requiere siempre el previo pronunciamiento al efecto del juez de lo mercantil competente en el concurso, a través de la resolución de un incidente concursal planteado por la propia administración concursal o por otros acreedores».

II. LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO: LA POSIBILIDAD DE COMPENSAR CRÉDITOS CONTRA LA MASA

El debate que reactiva la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2021 se origina en la dificultad de reconocer la extraconcursalidad de los créditos contra la masa, esto es, el hecho de que se satisfagan a su vencimiento, al margen de las reglas concursales, y no padezcan los efectos que el concurso despliega sobre los créditos, y, al mismo tiempo, admitir que, una vez abierta la liquidación concursal, carece de sentido iniciar una ejecución separada de créditos contra la masa. Sin embargo, el Tribunal Supremo venía acogiendo ambos argumentos en diversas resoluciones que reconocían el devengo de intereses y recargos de los créditos contra la masa desde la sentencia de 9 de abril de 2013¹¹.

En relación con la posibilidad de hacer frente al pago de créditos contra la masa mediante compensación¹², en las sentencias citadas de 13 de marzo de 2017, 17 de julio de 2019 y de 15 de diciembre de 2020, que justifican el cambio de criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, el Supremo sienta

claramente la doctrina de que a estos créditos no resulta aplicable la prohibición de compensación. No obstante, hay que tener presentes los diferentes supuestos de hecho que se plantean en cada caso. Así, en la sentencia de 13 de marzo de 2017, el propio Tribunal afirma que «[E]n realidad, no nos encontramos ante una compensación propiamente dicha, esto es, un subrogado del pago en el que una deuda se extingue hasta donde concurre con otra distinta, cuando cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro, y se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 1196 del Código Civil». «Nos encontramos ante un supuesto de liquidación de una única relación contractual de la que han surgido obligaciones para una y otra parte». No habría, por tanto, compensación, sino un mecanismo de liquidación de un contrato de compraventa de determinados activos de la concursada —apartamentos y plazas de garaje—, con autorización judicial, que tenía por finalidad dotar de liquidez al concurso, y en el que se estipulaba que, en garantía del cumplimiento de determinadas obligaciones por la vendedora concursada, dirigidas a que los inmuebles pudieran ser usados conforme a su naturaleza, la compradora podía retener una parte del precio. La compradora no entregó a la concursada la cantidad retenida ya que tuvo que destinarla a sufragar los gastos a cargo de la vendedora¹³.

En la sentencia de 17 de julio de 2019, la compensación se plantea también en relación con un contrato de permuta de solar por superficie edificada más una suma de dinero. Declarado el concurso de la constructora, la concursada, con la conformidad de la administración concursal, demanda la resolución del contrato y la restitución de las cantidades entregadas. Frente a ello, la demandada opone su derecho a una indemnización por la pérdida de valor de la finca, crédito que debía de compensarse con las cantidades cuya devolución se solicita, resultando un crédito contra la masa por la diferencia. En esta sentencia, el Tribunal añade que, el hecho de que la Ley Concursal (art. 84.4) atribuya al juez del concurso la competencia para conocer de las acciones de reclamación del pago de los créditos contra la masa mediante el incidente concursal, no significa que en todo caso para su satisfacción haya que instar un incidente concursal ante el juez del concurso. La norma reconoce que el pago de los créditos contra la masa debe hacerse a sus respectivos vencimientos, por tanto, «si en un incidente concursal de resolución de un contrato en interés del concurso, la sentencia de apelación reconoce un crédito contra la masa de la parte *in bonis* frente a la concursada y otro de la concursada frente a la parte *in bonis*, la Audiencia puede, en la propia sentencia, aplicar la compensación de uno y otro crédito hasta la cantidad concurrente. Esto es lo que la sentencia recurrida debía haber hecho y, al no hacerlo, ha incurrido en la infracción denunciada en el motivo».

En el tercer supuesto, el de la sentencia de 15 de diciembre de 2020, se declara el concurso en 2011 y se concluye en 2015 por insuficiencia de masa activa, reabriéndose en enero de 2017. En el ínterin se compensa, por acuerdo adoptado en noviembre de 2016, la deuda generada en 2014 por liquidaciones de IVA negativas con la correspondiente a 2015 por liquidaciones de IVA positivas, resultando un crédito a cargo de la concursada por la diferencia, crédito que es objeto de impugnación, y cuyo importe definitivo se fija en febrero de 2017. El Tribunal parte de la posibilidad de compensación, ya que los hechos imponderables que dan lugar al impuesto concurren con posterioridad a la declaración de concurso, generando créditos contra la masa y no créditos concursales, y considera determinante establecer la fecha en que la compensación surtió efecto, pues la declaración de compensación se dictó cuando el concurso había concluido, en tanto que la resolución que estimó en parte las alegaciones de la deudora y rebajó

el importe a ingresar tras la compensación se dictó cuando ya estaba reabierto. Por tanto, no estamos ante un supuesto de compensación en fase de liquidación.

De un lado, el Tribunal considera que la compensación tributaria puede acordarse de oficio o a instancia del obligado tributario y que afecta a las deudas tanto en periodo voluntario como ejecutivo; y, de otro, entiende que la compensación constituye una forma de extinción de obligaciones que tendrá lugar cuando el obligado tributario deba realizar un ingreso y tenga reconocida a su favor una devolución, de modo que una y otra deuda se extinguen en la cantidad concurrente (arts. 1195 y 1202 CC y 59.2 LGT). A estos efectos, resulta indiferente que las obligaciones tengan el mismo origen o deriven de títulos diferentes, el caso es que, cuando las cantidades a ingresar y a devolver resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, procederá la compensación de oficio (art. 73 LGT), a la que son aplicables los requisitos de vencimiento, liquidez y exigibilidad que se exigen para compensar (art. 1196 CC), de modo que solo podrá producirse cuando haya llegado el momento de cumplimiento de la obligación y exista certeza sobre la existencia y cuantía de la deuda, sin perjuicio de que el acto que reconozca la devolución sea o no firme (art. 71.1 LGT). Ahora bien, en todo caso, la compensación tributaria no es automática, sino que requiere el dictado de un acuerdo que así la declare. La compensación producida en período voluntario impedirá que se inicie el período ejecutivo, sin perjuicio del interés de demora (art. 72.2 LGT). Y la compensación producida en período ejecutivo se producirá de oficio (art. 73.1 LGT), incluso cuando las cantidades a compensar resulten de la ejecución de una resolución. Por tanto, en período voluntario la compensación puede realizarse, pero no puede ejecutarse. En el caso concreto de la sentencia, dado que la Ley General Tributaria no requiere que el acto administrativo sea firme, debe entenderse que los requisitos de compensabilidad concurrían antes de la reapertura del concurso, cuando se dictó el acuerdo de compensación en 2016, aunque el sujeto pasivo del tributo impugne la liquidación tributaria en vía administrativa o judicial y solicite y obtenga la suspensión de la ejecución —solicitud que no concurre en este supuesto—. Mientras se prolongue la suspensión, la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a su favor; si bien el efecto suspensivo no es consecuencia de la ausencia de firmeza, sino de la pérdida, por razones cautelares, de la condición de exigible de la deuda. Por tanto, el acto administrativo de compensación se produce en 2016, en un momento en el que no solo no existen límites a la posibilidad de compensar, sino que también se podían haber emprendido acciones ejecutivas, pues el concurso había concluido en 2015 y su reapertura no se produce hasta 2017.

De todo ello se extrae que, ya nos encontremos ante supuestos de compensación contractual *ex eadem causa* o ante casos de liquidación de deudas tributarias *ex dispari causa*, los créditos contra la masa son susceptibles de compensación tras la declaración de concurso, puesto que no se satisfacen conforme a las reglas concursales de pago, de acuerdo con el convenio o conforme al plan de liquidación, sino que deben pagarse a sus respectivos vencimientos. Así pues, para la satisfacción de estos créditos, el concursado o la administración concursal podrán acudir a los medios legales de extinción de las obligaciones, incluida la compensación, que podrá producirse si se dan los requisitos legales previstos para compensar, sin necesidad de que concurra un pronunciamiento del juez del concurso que así lo reconozca.

Ahora bien, estas sentencias del Tribunal Supremo no son argumento suficiente que justifique un cambio de criterio en torno a la doctrina del Alto Tribunal

sobre la posibilidad de iniciar ejecuciones por créditos contra la masa en fase de liquidación. Los dos primeros pronunciamientos no se corresponden con supuestos de compensación en sentido propio, sino con situaciones de liquidación de una misma relación contractual; y en el tercer pronunciamiento, la compensación no se plantea en fase de liquidación concursal, sino que se produce una vez concluido el concurso y antes de su reapertura.

Frente a ello, el Tribunal Supremo venía manteniendo que el crédito contra la masa no puede justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio. Esta interpretación se verá confirmada en las resoluciones de 12 de diciembre de 2014, 18 de febrero de 2015 y 6 de abril de 2017, en las que se puntualiza que, abierta la liquidación, no caben ejecuciones al margen del concurso. Por tanto, cuando el acreedor contra la masa, ya sea el contratante *in bonis*, ya sea la administración tributaria, ante la falta de pago al vencimiento, quiera iniciar acciones ejecutivas para obtener el pago, tanto del principal como de los correspondientes intereses y recargos, solo podrá hacerlo en fase de cumplimiento del convenio; abierta la liquidación, no es posible iniciar ejecuciones sobre bienes o derechos incluidos en la masa activa. Las limitaciones a la facultad del acreedor contra la masa de iniciar acciones ejecutivas para la defensa de su derecho de crédito, como las que se imponen a los titulares de créditos con privilegio especial, tienen el mismo fundamento, evitar que el activo quede desmembrado y se frustre toda posibilidad de viabilidad de la actividad empresarial o profesional.

III. LAS EJECUCIONES RELATIVAS A CRÉDITOS CONTRA LA MASA EN SEDE DE LIQUIDACIÓN CONCURSAL: LA DERIVA HACIA LA CONCURSALIZACIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA

En la Ley Concursal 22/2003 se recoge la doctrina tradicional de que el pago de los créditos contra la masa debe hacerse de una forma ordinaria, como si no existiera concurso, porque se trata sencillamente de créditos que no se ven afectados por el concurso de acreedores. La tutela del crédito contra la masa se encuentra en su extraconcursalidad, por lo que continuaban disfrutando de todos los medios de tutela concedidos por el ordenamiento jurídico. En particular, el acreedor contra la masa puede llegar a la ejecución coactiva de sus créditos, que expresamente se permite tras la aprobación judicial del convenio (art. 154.2 LC). Ahora bien, las posibles acciones declarativas o ejecutivas de los titulares de créditos contra la masa cuentan con dos límites. Un límite de naturaleza procesal, que atribuye el conocimiento de tales acciones al juez del concurso y al cauce del incidente concursal. Un límite de alcance temporal, que impide iniciar 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 hubiera producido ninguno de estos actos. Así, la doctrina más autorizada consideraba que «con esta disposición no se priva a los acreedores de la masa de la facultad de iniciar ejecuciones, sino que se pretende únicamente evitar que los titulares de estos créditos puedan llegar a comprometer la viabilidad de la empresa en crisis y a impedir, por tanto, que se alcance una solución concreta». La técnica era la misma que se utilizaba en relación con los titulares de créditos con garantía real, si bien en el caso de los créditos contra la masa «la recuperación de la facultad de iniciar ejecuciones se produce no solo con la aprobación judicial del convenio o el transcurso de un año desde la declaración de concurso —como sucede con

los acreedores con garantía real—, sino también con la apertura de la fase de liquidación, a pesar de que también entonces puede entorpecerse la conservación de la empresa, fomentada por las normas sobre liquidación al preferir una enajenación global (arts. 148 y 149)»¹⁴. En este sentido se pronuncian los tribunales poco tiempo después de la entrada en vigor de la Ley Concursal¹⁵.

Con la reforma debida a la Ley 38/2011, las reglas relativas al pago conforme al vencimiento y a la posibilidad de ejercicio de acciones para el pago de estos créditos se trasladan al artículo 84, y se añade que la paralización temporal de las acciones ejecutivas para hacerlos efectivos afecta tanto a ejecuciones judiciales como administrativas y que «no impedirá el devengo de intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento»¹⁶. De este modo la normativa se hace eco de la extraconcursalidad de los créditos contra la masa, a los que no resultan aplicables los efectos que la declaración de concurso produce «sobre los créditos en particular» (sección 3.^a, capítulo II, título III LC), y queda fuera de toda duda que la paralización de acciones ejecutivas afecta también a las de carácter administrativo¹⁷.

Ahora bien, desde la perspectiva de la jurisdicción competente para conocer de las acciones entabladas por los acreedores de la masa, inicialmente, las deficiencias del régimen de la quiebra no impedían atribuir a estos créditos una posición autónoma tanto desde el punto de vista sustantivo como procesal, y la sala de conflictos de jurisdicción del Tribunal Supremo consideraba que las pretensiones de los acreedores de la masa no eran acumulables al juicio universal, de modo que podían ejecutar directamente contra los bienes de la quiebra¹⁸.

Con la Ley Concursal se trata de concentrar en la sede única de la ejecución concursal todas las acciones derivadas de la calificación y el pago de los créditos contra la masa, y la doctrina del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, conforme al principio de economía procesal y de eficacia del proceso universal abierto, entiende que el juez del concurso tiene jurisdicción exclusiva y excluyente, por lo que le incumben las decisiones sobre la marcha del procedimiento concursal y ningún otro órgano, administrativo o jurisdiccional, puede proceder ejecutiva o cautelarmente sobre el patrimonio del concursado¹⁹. De ahí que corresponda al juez de lo mercantil que está conociendo del concurso determinar la calificación y el pago de los créditos contra la masa por la vía del incidente concursal y, en consecuencia, decidir sobre las ejecuciones que se promuevan para su pago una vez abierta la fase de liquidación²⁰. Pueden iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas dirigidas a la efectividad de los créditos contra la masa, pero ante el juez del concurso y por los trámites del incidente concursal, ya que la actuación ejecutiva singular de la Administración al margen del concurso, impediría el adecuado y ordenado desarrollo del proceso concursal y resultaría incompatible con el ejercicio de la jurisdicción atribuida al juez del concurso.

Ahora bien, en relación con la posibilidad de que el embargo administrativo pueda ser objeto de anotación en el Registro de la Propiedad, la Dirección General de los Registros y del Notariado parece entender que esos límites procesal y temporal que afectan al ejercicio de acciones relativas al pago de créditos contra la masa funcionan de manera independiente, de tal modo que, la atribución al juez del concurso del conocimiento de esas acciones no impide al mismo tiempo reconocer que los créditos contra la masa son susceptibles de ejecución separada. En todo caso, su satisfacción fuera de la masa pasiva dependería de que sean calificados como créditos contra la masa por declaración incidental del juez o de que sean incluidos en la relación separada de créditos contra la masa que

elabora la administración concursal y que, junto con el informe, se presenta al juez del concurso²¹.

Por tanto, parece que la competencia del juez del concurso funcionaría como un límite a la autotutela ejecutiva de la administración, ya sea *ex ante*, para decidir sobre la atribución al crédito del carácter de crédito contra la masa o garantizar que se respeta el principio de pago al vencimiento, o que se sigue el criterio de pago establecido por la administración concursal en base al interés del concurso; ya sea *ex post*, una vez abierta la fase de liquidación, con el fin último de sujetar la ejecución administrativa separada a la Ley Concursal²².

Se llega así a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2014, —*vid.*, nota 4—, seguida por las sentencias de 18 de febrero de 2015 y 6 de abril de 2017²³, que consolidan una interpretación contraria a la posibilidad de iniciar ejecuciones separadas para hacer efectivos estos créditos una vez abierta la fase de liquidación.

La cuestión planteada en las sentencias de 12 de diciembre de 2014 y 6 de abril de 2017 es la misma y se suscita por la misma administración concursal frente a la misma interpretación de la instancia, que mantiene la legitimación de la TGSS para proseguir la ejecución administrativa para la satisfacción de sus créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso. El Tribunal reproduce razonamientos idénticos para casar la sentencia de la Audiencia y confirmar su doctrina en el sentido de que, una vez abierta la fase de liquidación, no procede iniciar ejecuciones separadas contra la masa, pues la actuación ejecutiva singular contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal.

Para el Tribunal Supremo la regla jurídica relativa al pago de los créditos contra la masa, que se mantiene inalterada tras la reforma de la Ley Concursal en 2011, no puede ser interpretada de forma literal y aislada, sino que debe hacerse una interpretación teleológica y sistemática con el resto del articulado. De esa interpretación se desprende: que la competencia exclusiva y excluyente para conocer de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la ordene, corresponde al juez del concurso (art. 8.3.º LC). Ello es acorde con la prohibición de ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, de apremios administrativos o tributarios, y de ejecuciones de garantías reales cuando recaigan sobre bienes necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor. Si bien en este último supuesto la declaración judicial de concurso produce solo un «efecto de obligatoria y limitada espera», ya que la actuación ejecutiva podrá reanudarse cuando se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al derecho de ejecución sobre el bien o hubiera transcurrido un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación. Una vez abierta la liquidación, los acreedores que antes de la declaración de concurso no hubieran ejercitado estas acciones perderán el derecho de hacerlo en procedimiento separado y las actuaciones suspendidas se reanudarán, pero acumulándose al concurso como pieza separada. De estas disposiciones el Tribunal deduce que, abierta la fase de liquidación, no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas, y que la prohibición general de ejecuciones operaría tanto sobre los créditos concursales como sobre los créditos contra la masa, y solo cesaría con la aprobación del convenio, que levanta los efectos de la declaración de concurso (art. 133.2 LC).

En concreto, respecto de los créditos contra la masa, el Supremo considera que, ni en el caso de que se paguen conforme al criterio general del vencimien-

to, ni en el caso de que esa regla se altere por la administración concursal en interés del concurso, cuando existan bienes suficientes y deficiencias de tesorería o liquidez (art. 84.3), ni aún en el supuesto de bienes insuficientes para el pago de todos los créditos contra la masa (art. 176 bis) tiene sentido admitir una ejecución separada de créditos contra la masa. En todas esas circunstancias, habrá que preservar un criterio de pago, ya sea el del vencimiento, el previsto por la administración concursal en interés del concurso, o el orden establecido por la norma²⁴. En consecuencia: «[L]os acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del artículo 154, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS.

(...) La TGSS, para la satisfacción de un crédito contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso, no podía embargar bienes o derechos de la deudora concursada incluidos en la masa activa. Esos embargos deben entenderse sin efecto y si con su realización la TGSS ha cobrado algo, debe retornarlo a la masa, sin perjuicio de exigir después de la administración concursal el pago de sus créditos contra la masa, de acuerdo con el orden previsto en la Ley Concursal».

Por su parte, la sentencia de 18 de febrero de 2015²⁵ considera que la cuestión de la ejecución de las cuotas y recargos de la TGSS por créditos contra la masa durante la tramitación del concurso ha sido «resuelta definitivamente» por otras resoluciones anteriores de 9 de abril de 2013 —v., nota 11— y 12 de diciembre de 2014, en el sentido de «reconocer que el crédito por cuotas de la seguridad social, posteriores a la declaración de concurso, así como sus recargos, en cuanto que créditos contra la masa, son exigibles conforme a lo previsto en el artículo 84.3.º de la Ley Concursal, pero no pueden justificar “una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento de convenio (art. 133.2.º LC)”»²⁶.

En todas las situaciones planteadas se dejan sin efecto los embargos trabados como consecuencia de las providencias de apremio dictadas, pero en la última de las resoluciones indicadas, se especifica además la falta de jurisdicción del juzgado de lo mercantil para acordar la declaración de nulidad de las providencias de apremio. El juez que conoce del concurso puede privar de eficacia el embargo, de modo que, si con su realización la TGSS hubiera cobrado algo habrá de retornarlo a la masa, pero no podría decretar la nulidad del embargo, puesto que carecería de competencia para ello, sin que la ley prevea la cancelación de tales embargos²⁷. Asimismo, en el único escenario en el que sería posible la ejecución, tras la aprobación del convenio, con el cese de los efectos concursales, el juez del concurso dejaría de tener competencia para el conocimiento de acciones civiles con trascendencia patrimonial dirigidas contra el patrimonio del concursado hasta la declaración de cumplimiento del convenio o, en su defecto, hasta la apertura de la fase de liquidación²⁸.

En esta jurisprudencia, no exenta de críticas²⁹, alcanza su máxima expresión una tendencia a la *concursalización* de los créditos contra la masa que se inició con la entrada en vigor de la Ley Concursal. En primer lugar, como apuntaba la doctrina más autorizada, «la Ley Concursal enturbia la naturaleza de esta categoría de deudas, que no duda en utilizar para privilegiar a determinados acreedores anteriores a la declaración de concurso». La normativa recurriría a la técnica de los créditos contra la masa para conceder preferencia a determinados créditos cuyo carácter concursal es claro e imputar a la masa créditos postconcursoales que no necesariamente tendrían que constituir coste del procedimiento por tratarse de *deudas anteriores a la declaración de concurso* o de *deudas que,*

*siendo posteriores a la declaración de concurso, no están exigidas por el propio concurso*³⁰. En segundo lugar, una vez abierta la fase de liquidación, se establece la regla del pago en prededucción, de manera que, antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal debe deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa pendientes de pago. Por tanto, créditos concursales y créditos contra la masa constituyen dos categorías no concurrentes entre sí, y la *prededucción* de los créditos contra la masa se contrapone a la *graduación* propia de los créditos concursales. Sin embargo, la norma dispone que las deducciones para atender al pago de los créditos contra la masa se harán con cargo a bienes o derechos no afectos al pago de créditos con privilegio especial, aunque, como titulares de créditos concursales, los acreedores con privilegio especial deberían soportar una parte de los gastos del concurso³¹. En tercer lugar, desde esta preferencia de los privilegiados especiales sobre los créditos contra la masa, adquiere otro sentido la regla que impone la paralización de 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 alguno de esos actos, ya que también se impone la paralización de ejecuciones para los créditos concursales y, especialmente, para las garantías reales. Si se paralizan las ejecuciones de garantías reales sobre bienes necesarios para la continuidad, limitando así la actuación ejecutiva de los acreedores con privilegio especial, que son preferentes a los créditos contra la masa, no parece tan excepcional que se limiten también las ejecuciones por créditos contra la masa, cuando, tanto en un caso como en otro, la paralización de ejecuciones está plenamente justificada en la necesidad de evitar el desmembramiento de la empresa en aras de la solución concursal³². De hecho, llama la atención que al tratarse de créditos contra la masa se disponga que la paralización cesa con la apertura de la liquidación, dado que también en fase de liquidación las ejecuciones por créditos contra la masa podrían impedir una solución conservativa de la empresa mediante la enajenación global de unidades productivas. Y, la propia norma establece que, siempre que sea factible, el plan de liquidación «deberá contemplar la enajenación unitaria del conjunto de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes y servicios del concursado». Además las reglas legales de liquidación manifiestan una clara preferencia por la enajenación como un todo del conjunto de los establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes y servicios. Por último, en esta deriva hacia la *concurshalización*, los créditos contra la masa acaban sujetándose a un orden específico de prelación para el pago en caso de insuficiencia de masa³³.

IV. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 18 DE OCTUBRE DE 2021 Y LA SOLUCIÓN RECOGIDA EN EL TEXTO RE-FUNDIDO DE LA LEY CONCURSAL DE 2020

De lo expuesto no parece que pueda deducirse que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2021 cambia de criterio para adaptarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ya que si bien admite que la prohibición de compensación no es aplicable a los créditos contra la masa, frente a la opinión del Alto Tribunal, rechaza que sea aplicable a estos créditos la paralización de ejecuciones que opera sobre los créditos concursales y recoge

la posibilidad de ejecutar singularmente créditos contra la masa una vez abierta la liquidación concursal.

En este sentido, el Texto Refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sí que incorpora la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. El Texto sistematiza el régimen de los créditos contra la masa en diferentes normas (arts. 244 a 248), al objeto de «evitar incertidumbres y exponer fórmulas legislativas complejas con la mayor claridad posible» —v., ep. II del preámbulo—. En ese régimen se contempla la prelación respecto de los créditos con privilegio especial, ya que el pago de los créditos contra la masa se hará con cargo a bienes y derechos no afectos al pago de créditos con privilegio especial. También se mantiene el momento del pago a los respectivos vencimientos, cualquiera que sea la naturaleza del crédito contra la masa y el estado del concurso, salvo los créditos por salarios, que se pagarán de forma inmediata. Y subsiste la posibilidad de que la administración concursal pueda alterar por interés del concurso el criterio de pago al vencimiento cuando la masa activa sea suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa. Aunque, poca utilidad tiene esta facultad cuando la postergación del pago no puede afectar a los créditos por alimentos, los créditos laborales, los tributarios y los de la seguridad social.

Ahora bien, si hasta aquí las normas conservan un contenido reconocible, a partir de aquí la clarificación legislativa aporta algunas novedades: en primer lugar, se atribuye expresamente a la administración concursal el reconocimiento de los créditos contra la masa. En segundo lugar, respecto de los juicios declarativos relativos a créditos contra la masa, el conocimiento se atribuye al juez del concurso por los trámites del incidente concursal, ya se trate de acciones relativas a su reconocimiento o falta de reconocimiento por parte de la administración concursal, cualquiera que sea el momento en el que se hubiera generado el crédito contra la masa, o de las acciones de reclamación del pago de estos créditos. Y, en tercer lugar, en relación con las acciones ejecutivas, se establece que las ejecuciones judiciales o administrativas para hacer efectivos créditos contra la masa *solo podrán iniciarse a partir de la fecha de eficacia del convenio*, si bien la prohibición de iniciar ejecuciones no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones por razón de la falta de pago a su vencimiento del crédito contra la masa.

Además, el Texto Refundido clarifica que la jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente para conocer de «las ejecuciones relativas a créditos concursales o contra la masa sobre los bienes y derechos del concursado integrados o que se integren en la masa activa, cualquiera que sea el tribunal o la autoridad administrativa que la hubiera ordenado, sin más excepciones que las previstas por la ley» (art. 52-2.^ª). De este modo, el juez del concurso tiene atribuido el conocimiento de toda ejecución dirigida contra los bienes y derechos de la masa activa, ya sea para el pago de créditos concursales o para el pago de créditos contra la masa, cualquiera que sea el órgano que la ordene; salvo la excepciones que permiten proseguir, ante el tribunal u órgano que las tramita, las ejecuciones laborales por embargos anteriores a la declaración de concurso y los procedimientos administrativos de ejecución en los que la diligencia de embargo fuera anterior a la fecha de la declaración de concurso, cuando se incorpore a las actuaciones o al procedimiento correspondiente el testimonio de la resolución del juez del concurso que declare que el bien o derecho concreto que hubiese sido objeto de embargo no es necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor (art. 144 TRLC).

Por tanto, no solo no se ha producido un cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sino que esa jurisprudencia se recoge expresamente en la legislación vigente, que *solo* admite la posibilidad de iniciar ejecuciones para el pago de créditos contra la masa a partir de la eficacia del convenio, de manera que las acciones ejecutivas judiciales o administrativas para hacer efectivos estos créditos no podrán iniciarse durante la fase común y tampoco en fase de liquidación. Aunque, esta prohibición de iniciar ejecuciones no impedirá que, cuando no sea pagado al vencimiento, el crédito contra la masa devengue intereses, recargos y demás obligaciones³⁴.

La compensación tributaria de créditos contra la masa en sede concursal supone un ejercicio de autotutela administrativa que extingue en la cantidad concurrente las deudas tributarias del concursado (arts. 71 a 73 LGT), y que exige que concurran los requisitos civiles para compensar (art. 1196 CC) y las reglas concursales para el pago de estos créditos. De un lado, puesto que se trata de compensar créditos contra la masa, los créditos deben referirse a hechos impondibles posteriores a la declaración de concurso. De otro, aunque pueda producirse de oficio, la compensación requiere un acto administrativo que así la declare; momento en el que se cumplen los requisitos para compensar, sin perjuicio de que el acto administrativo pueda impugnarse y quede en suspenso mientras se prolongue la reclamación, perdiendo la deuda cautelarmente su condición de exigible. Finalmente, las deudas tributarias deben encontrarse en período ejecutivo. En período de pago voluntario la compensación podrá producirse a instancia del obligado tributario e impedirá que se inicie el período ejecutivo, pero no el devengo de intereses de demora. La compensación de oficio por la administración no podrá ejecutarse hasta que no transcurra el período voluntario.

Ahora bien, el Tribunal Económico Administrativo considera que, una vez producido el acto administrativo y comunicado al obligado tributario, «serán en su caso la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio, podrán plantear incidente concursal si consideran que dicha compensación ha alterado el orden de prelación establecido por la normativa concursal para el pago de los créditos contra la masa. De ahí que la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda de la masa por causa de infracción de la normativa concursal requiere siempre el previo pronunciamiento al efecto del juez de lo mercantil competente en el concurso, a través de la resolución de un incidente concursal planteado por la propia administración concursal o por otros acreedores».

A nuestro modo de ver, no resulta adecuado hablar de un «orden de prelación para el pago de créditos contra la masa» que pueda resultar infringido por el acto administrativo de compensación. No parece factible que la Administración tributaria pueda infringir la normativa concursal por no respetar el orden de pago al vencimiento de los créditos contra la masa, cuando el pago de esos créditos a sus vencimientos es un deber que se impone a la administración concursal, que, cuando no disponga de liquidez, como ocurrirá en la mayoría de los casos, y siempre que la masa activa sea suficiente para atender los créditos contra la masa, podrá no satisfacer estos créditos al vencimiento obrando en interés del concurso. Como es un deber que se impone a la administración concursal, en el supuesto de insuficiencia de la masa activa, pagar los créditos contra la masa respetando el orden de prelación establecido por la norma (art. 250 TRLC). Los créditos que se compensen habrán de estar vencidos, pero no es la administración tributaria

la que debe atender el pago de los créditos contra la masa al vencimiento, sino la administración concursal; la Administración tributaria ni siquiera debe consultar la relación de créditos contra la masa, que acompañe, en relación adjunta a la lista de acreedores, el informe de la administración concursal (art. 288 TRLC). Será la administración concursal la que deba hacer frente al pago de los créditos contra la masa conforme a las reglas concursales y, en su caso, solicitar la satisfacción de los créditos tributarios contra la masa mediante compensación. Frente a ello, no parece razonable que la administración tributaria en ejercicio de la autotutela administrativa pueda impedir la continuidad de la actividad, comprometer la viabilidad u obstaculizar la solución convenida o liquidatoria, y que para evitar esta situación la administración concursal deba dirigirse primero al juez del concurso y después a la vía administrativa.

Aunque resulta significativo que no pueda ejecutarse el acto administrativo de compensación mientras no transcurra el período voluntario de pago y se requiera que las deudas tributarias se encuentren en período ejecutivo, al margen de las dudas en torno a la naturaleza declarativa o ejecutiva de la compensación tributaria, interesa destacar el hecho de que el juez del concurso no puede anular un acto administrativo que, más allá de infringir una norma concursal, puede ser contrario al interés del concurso. En este sentido, hay que tener presente que el interés del concurso no es un concepto unívoco ni uniforme, sino que comprende diferentes intereses y tendrá que ser definido en cada momento a lo largo del procedimiento. Ahora bien, en todo caso, se trata de un interés que debe informar la actuación de la administración concursal y regir sus decisiones, de modo que, este órgano del concurso debería tener la posibilidad de oponerse al acto administrativo cuando afecte el interés del concurso, porque ponga en peligro la viabilidad de la empresa, su continuidad o la solución concursal que se pretende. De ahí que, inspirada por el principio de economía procesal y con el fin de garantizar la eficacia del proceso universal abierto, la jurisprudencia haya acudido al recurso de la prohibición de ejecuciones singulares, para garantizar en todo caso la subsistencia del activo necesario para lograr la solución concursal. Por tanto, no será posible ejecutar créditos contra la masa, ni aún mediante compensación, una vez abierta la liquidación. Y esta jurisprudencia no solo ha sido acogida por el Texto Refundido de la Ley Concursal, sino que se mantiene en el Proyecto de Reforma de dicho Texto Refundido³⁵.

V. CONCLUSIONES

I. El TEAC manifiesta un cambio de criterio en torno a la posibilidad de compensar de oficio créditos tributarios contra la masa en caso de liquidación concursal. La decisión se funda en la necesidad de adaptarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aunque el Alto Tribunal mantiene, por un lado, que no es posible aplicar a los créditos contra la masa la prohibición de compensación y, por otro, que no está justificada una ejecución de créditos contra la masa al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio.

II. Los pronunciamientos del Tribunal Supremo en torno a la compensación de créditos contra la masa no justifican un cambio de criterio con respecto a la doctrina jurisprudencial que impide embargar bienes o derechos de la masa activa concursal una vez abierta la fase de liquidación para atender el pago de estos créditos.

III. Al aplicar la regla de la prohibición de ejecuciones a los créditos contra la masa, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se hace eco de una tendencia a la concursalización de estos créditos que se inicia con la entrada en vigor de la Ley Concursal.

IV. La técnica de extender la prohibición de ejecuciones singulares a los créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, que impediría la compensación tributaria en ejercicio de la autotutela administrativa, se sustenta en el principio de economía procesal y se dirige a garantizar la eficacia de la liquidación universal abierta.

VI. ÍNDICE DE RESOLUCIONES

TRIBUNAL SUPREMO

- ATS de 24 de enero de 2012
- STS de 9 de abril de 2013
- STS de 15 de abril de 2014
- STS de 24 de julio de 2014
- STS de 12 de diciembre de 2014
- STS de 18 de febrero de 2015
- STS de 13 de marzo de 2017
- STS de 6 de abril de 2017
- STS de 5 de marzo de 2019
- STS de 17 de julio de 2019
- STS de 15 de diciembre de 2020

TRIBUNAL DEL CONFLICTOS DE JURISDICCIÓN

- STCJ de 17 de junio de 2013
- STCJ de 11 de noviembre de 2014
- STCJ de 9 de diciembre de 2014

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- Resolución de 31 de mayo de 2017
- Resolución de 26 de abril de 2018
- Resolución de 20 de julio de 2018
- Resolución de 26 de febrero de 2019
- Resolución de 24 de septiembre de 2019
- Resolución de 18 de octubre de 2021

JUZGADOS DE LO MERCANTIL

- SJM núm. 1 de Oviedo de 5 de septiembre de 2007
- SJM núm. 1 de Oviedo de 7 de febrero de 2011

DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO

- Resolución de 17 de enero de 2013
- Resolución de 29 de mayo de 2013

VII. BIBLIOGRAFÍA

- BELTRÁN, E. (1986). Las deudas de la masa. Bolonia.
- (2004). Créditos concursales y créditos contra la masa (art. 84). En: Rojo/Beltrán, *Comentario de la Ley Concursal*, T.I. Madrid: Civitas, 1493 a 1524.
- (2004). Pago de créditos contra la masa (art. 154). En: Rojo/Beltrán, *Comentario de la Ley Concursal*, T.I. Madrid: Civitas, 2427 a 2440.
- (2012). Créditos contra la masa. En Beltrán/García-Cruces, *Enciclopedia de Derecho concursal*, T.I, Pamplona: Aranzadi, 877 a 899.
- BELTRÁN/SÁNCHEZ PAREDES (2009). *Cinco años de aplicación de la Ley Concursal*. Cizur Menor: Civitas.
- FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa. En VIII Congreso Español de Derecho de la Insolvencia: Las ejecuciones en el concurso de acreedores. Cizur Menor: Civitas, 461 a 506.
- GIRGADO, P. (2019). Créditos contra la masa y compensación. En XI Congreso Español de Derecho de la Insolvencia: Los créditos contra la masa. Cizur Menor: Civitas, 461 a 499.
- MADRAZO, J. (2015). La ejecución forzosa de los créditos contra la masa (comentario de la sentencia núm. 711/2014 del Tribunal Supremo [1.ª] de 12 de diciembre de 2014. *ADCo.*, núm. 36, 469 a 491.
- MUÑOZ PAREDES, A. (2013). Protocolo concursal. Cizur Menor: Aranzadi.
- THOMÀS, P.M.^a (2016). Las ejecuciones singulares de las deudas de la masa. En VIII Congreso Español de Derecho de la Insolvencia: Las ejecuciones en el concurso de acreedores. Cizur Menor: Civitas, 533 a 559.
- (2022). Ejecución y compensación de oficio de los créditos contra la masa (jurisprudencia del Tribunal Supremo y criterio propuesto por el Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 18 de octubre de 2021). *ADCo.*, núm. 56, 327 a 355.

NOTAS

¹ La decisión se apoya en la resolución de 31 de mayo de 2017, y en las resoluciones de 26 de abril y 20 de julio de 2018, en las que se refiere la doctrina del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción: «[D]e acuerdo a la doctrina sentada por este Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en las sentencias de 25 de junio de 2007 y 22 de junio de 2009, corresponde al juez del concurso la competencia para resolver “sobre ese extremo” de la posible compensación de la deuda de la AEAT por devolución de IVA y con otros créditos tributarios. Una vez incoado el concurso, la AEAT no puede disponer unilateralmente y al margen del concurso de un crédito reconocido en su contra mediante una compensación de oficio con deudas tributarias del concursado, lo que vulneraría el artículo 58 de la Ley Concursal que prohíbe la compensación, como medio para extinguir obligaciones recíprocas, prohibición cuya salvaguardia recae en el juzgador del concurso (STCJ de 25 de febrero de 2013). El juez del concurso es el único competente para decidir dentro del procedimiento concursal sobre la compensación, y ello al margen de las competencias ejecutivas de la AEAT sobre deudas de la masa fuera del proceso concursal, materia ajena al presente conflicto».

V., también la resolución de 24 de septiembre de 2019, ambas en el *ADCo.*, núm. 50, 493 a 521.

² [Recurso 1632/2014; Ponente: Rafael SARAZÁ JIMENA]: «La pretensión de aplicar, siquiera análogicamente, el artículo 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, artículos 58 a 60. Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago. (...) si el crédito no es concursal, sino contra la masa, no se integra en la masa pasiva del concurso, no está sujeto a las reglas de la *par condicio creditorum*, y puede ser pagado al margen de la solución concursal alcanzada, sea la de convenio o la de liquidación», v., en el *ADCo.*, núm. 42, 259 a 261.

³ En contra de que se haya producido un cambio de criterio en el Supremo, v., el comentario de THOMÁS, P.M.² (2022). Ejecución y compensación de oficio de los créditos contra la masa (jurisprudencia del Tribunal Supremo y criterio propuesto por el Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 18 de octubre de 2021). *ADCo.*, núm. 56, 327 a 355.

⁴ En el supuesto de hecho de esta sentencia, una vez aprobado el plan de liquidación, la TGSS, tras la apertura del procedimiento de apremio, había incoado diligencia de embargo sobre los bienes y derechos de la masa activa concursal para hacer frente al importe de los créditos contra la masa a su favor. El Tribunal entiende que, una vez abierta la fase de liquidación, no son posibles apremios administrativos o ejecuciones separadas ni sobre créditos concursales, ni sobre créditos contra la masa. El único escenario en el que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa es el que se abre con la aprobación del convenio, en el que se levantan los efectos de la declaración de concurso. En cambio, «una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del artículo 55 de la Ley Concursal, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del artículo 154 de la Ley Concursal, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS». Por ello, «procede casar la sentencia de apelación y confirmar la de primera instancia, pues la TGSS, para la satisfacción de un crédito contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso, no podía embargar bienes o derechos de la deudora concursada incluidos en la masa activa. Esos embargos deben entenderse sin efecto y si con su realización la TGSS ha cobrado algo, debe retornarlo a la masa, sin perjuicio de exigir después de la administración

concursal el pago de sus créditos contra la masa, de acuerdo con el orden previsto en la Ley Concursal». V. *ADCo.*, núm. 35, 389 a 393.

⁵ La contraposición entre créditos concursales y créditos contra la masa se deduce de la literalidad de la Ley Concursal, que en el artículo 84 proclamaba que «[C]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa». De este modo, la doctrina más autorizada entiende que los créditos contra la masa «no forman parte de la masa pasiva, sino que son, por su propia naturaleza y finalidad, créditos extraconcursales». Esa extraconcursalidad se traduce en que no les afectan las normas destinadas a regular el concurso de acreedores: «los titulares de estos créditos no deben —ni pueden— realizar una comunicación de sus créditos», «de modo que su reconocimiento ha de producirse al margen del procedimiento concursal, conforme a las normas generales». Además, «los titulares de créditos contra la masa gozan de las ordinarias garantías jurisdiccionales, de modo que, en principio, podrían solicitar que se declarase su derecho contra la masa y, cuando contasen con la oportuna sentencia u otro título ejecutivo, entablar la correspondiente acción ejecutiva para el cobro de sus créditos», si bien con dos importantes limitaciones, «que se traducen en una cierta integración de los titulares de estos créditos con el concurso»: la primera, que las acciones relativas a su calificación o pago deben ejercerse ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal (art. 84.4 LC), manifestación de la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso (art. 8 LC); la segunda, que no podrán iniciarse ejecuciones para hacer efectivos estos créditos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso (art. 84.4 LC). Finalmente, la extraconcursalidad de los créditos contra la masa se manifiesta en que «no sufren los efectos previstos para los créditos concursales», de modo que podrán compensarse con créditos del concursado (art. 58 LC). V. BELTRÁN, E. (2004). Créditos concursales y créditos contra la masa (art. 84). En: Rojo/Beltrán, *Comentario de la Ley Concursal*, T.I. Madrid: Civitas, 1497, 1504 y 1505.

⁶ La sentencia resuelve un incidente concursal de resolución de un contrato en interés del concurso, en el que se reconoce un crédito contra la masa a la parte *in bonis* que se compensa con otro en su contra de la concursada, v. *ADCo.*, núm. 49, 316 a 321.

⁷ De hecho, la STS de 17 de julio de 2019 alude al pronunciamiento «aislado», la sentencia de 13 de marzo de 2017 —v., *supra*, núm. 2—: «En este sentido nos pronunciamos en la sentencia 181/2017, de 13 de marzo: “La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el artículo 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, artículos 58 a 60. Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago”».

⁸ V. *ADCo.*, núm. 53, 429 a 433.

⁹ En la sentencia de 12 de diciembre de 2014 —citada en la resolución de 26 de febrero de 2019—, v., *supra*, núm. 4, se decía literalmente que «lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas».

¹⁰ Se cita a estos efectos la sentencia de 5 de marzo de 2019: «[P]ara la interpretación de este precepto, conviene no perder de vista cómo operan los efectos de la compensación (sentencia 46/2013, de 18 de febrero): “Los efectos de la compensación se producen de forma automática o *ipso iure*, con la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente y una eficacia *ex tunc*, pero este automatismo va referido a su eficacia más que al modo de producirse la misma. De tal forma que este efecto de la compensación no se produce hasta que se haga valer por uno de los acreedores recíprocos, si bien en ese momento actuará como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas. Así se entiende que la Ley prohíba, después de la declaración de concurso, la compensación de créditos y deudas del concursado que no se hubieran podido compensar antes de la declaración de concurso, por no reunir los requisitos legales o no haber sido pactado; y, al mismo tiempo, admita la compensación de créditos y deudas

cuya compensación se hubiera podido hacer valer por las partes antes de la declaración de concurso, cuando se hace uso de esta facultad después”. V. *ADCo.*, núm. 48, 456 a 460.

¹¹ Cuya doctrina se reproduce en las de 10 y 11 de abril, 9, 14 y 23 de mayo, 4, 11 y 26 de junio y 22 de julio de 2013, v. *ADCo.*, núm. 31, 612 a 615: «Ha quedado acreditado en la instancia que las cuotas de la Seguridad Social reclamadas con cargo a la masa del concurso se han devengado con posterioridad a la declaración de concurso, como consecuencia de la continuación de la actividad empresarial de la sociedad concursada, razón por la cual no se discute que tengan la consideración de créditos contra la masa, al amparo del artículo 84.2-5.º de la Ley Concursal.

Los créditos contra la masa devengan intereses, pues no se ven afectados por la regla prevista en el artículo 59.1 de la Ley Concursal, (...).

5. Es cierto que, una vez declarado el concurso, conforme a lo previsto en el artículo 55.1 de la Ley Concursal, “no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”, salvo las excepciones previstas en el propio artículo 55 y en el artículo siguiente.

Este efecto no impide que el crédito contra la masa, si bien no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio (art. 133.2 LC), pueda ser exigible a su vencimiento y, consiguientemente, no solo devengue intereses, sino que, en el caso de las cuotas de la Seguridad Social, la falta de pago provoque el preceptivo recargo, conforme al artículo 25 de la Ley General de la Seguridad Social. Y este recargo, lógicamente, tendrá la misma consideración de crédito contra la masa que el crédito cuyo impago ha motivado su devengo, por aplicación de la regla de sometimiento de la deuda accesoria a la misma calificación que merezca la principal (...).

¹² En general, GURGAO, P. (2019). Créditos contra la masa y compensación. En XI Congreso Español de Derecho de la Insolvencia: Los créditos contra la masa. Cizur Menor: Civitas, 461 a 499.

¹³ La situación es semejante a la que se plantea, entre otras, en las resoluciones de 15 de abril de 2014 y 24 de julio de 2014. En la primera, [Recurso 877/12; ponente: S. SAS-TRE PAPIOL] —*ADCo.*, núm. 33, 615 a 617—, se admite la compensación entre la fianza arrendaticia y el crédito que el arrendador ostenta frente a la concursada arrendataria, si bien no estaríamos ante una forma de extinción de obligaciones, sino ante un mecanismo de liquidación del contrato de arrendamiento resuelto por sentencia firme con anterioridad a la declaración de concurso. En la segunda, [Recurso 2912/2012; ponente: I. SANCHO GARGALLO] —*ADCo.*, núm. 35, 337 a 340—, se admite la compensación en el seno de un contrato de obra en el que se pactó que la propiedad realizaría una serie de retenciones en garantía de las penalizaciones en que pudiera incurrir la contratista por el incumplimiento del plazo convenido para la terminación y entrega de las obras. El Tribunal considera que «[E]s lógico que si la parte del crédito que el comitente adeuda al contratista por la ejecución de la obra ha sido retenida, de acuerdo con lo pactado, en garantía del cumplimiento puntual de la obligación asumida por el contratista de ejecución y entrega de la obra, y, por ende, de la satisfacción de la pena pactada en caso de retraso, aunque su importe se determine después de la declaración de concurso del contratista, el dueño de la obra puede aplicar aquellas cantidades retenidas al pago de la indemnización por retraso».

¹⁴ BELTRÁN, E. (2004). Pago de créditos contra la masa (art. 154). En: Rojo/Beltrán, *Comentario de la Ley Concursal*, T.I. Madrid: Civitas, 2427 a 2440, y especialmente, 2436. También, FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa. En VIII Congreso Español de Derecho de la Insolvencia: Las ejecuciones en el concurso de acreedores. Cizur Menor: Civitas, 461 a 506, en especial, 461 a 472.

¹⁵ Entre otras, SJM núm. 1 de Oviedo de 5 de septiembre de 2007 (Magistrado: Alfonso MUÑOZ PAREDES), donde se reconoce que, abierta la liquidación, la TGSS quedaba legitimada para iniciar la ejecución para el cobro de sus créditos contra la masa, v. BELTRÁN/SÁNCHEZ PAREDES (2009). *Cinco años de aplicación de la Ley Concursal*. Cizur Menor: Civitas, 831 y 832.

¹⁶ En relación con la posibilidad de que se puedan dictar providencias de apremio en relación con los créditos contra la masa y se devenguen los recargos del período ejecutivo

resultantes de la falta de pago del crédito al vencimiento, sin que ello implique ejecución administrativa, v. THOMÁS, P.M.^a (2016). Las ejecuciones singulares de las deudas de la masa. En VIII Congreso Español de Derecho de la Insolvencia: Las ejecuciones en el concurso de acreedores. Cizur Menor: Civitas, 533 a 559, en especial, 553 a 557.

¹⁷ V. FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa, *cit.*, 473 y 484.

¹⁸ BELTRÁN, E. (1986). Las deudas de la masa. *Bolonia*, 191 a 200.

¹⁹ V. STCJ de 17 de junio de 2013, en el *ADCo.*, núm. 31, 549 a 554.

²⁰ V. SSTCJ de 11 de noviembre de 2014 [Conflicto 6/2014; ponente: Alberto AZA ARIAS] y de 9 de diciembre de 2014 [Conflicto 10/2014; ponente: Octavio Juan HERRERO PINA], ambas en el *ADCo.*, núm. 35, 328 a 335, en las que se afirma: «No existe amparo en la Ley Concursal, ni en la regulación actual, ni en la derogada, para que la Tesorería soslaye la competencia de la administración concursal y del juez del concurso y decida el cobro mediante el embargo de sus créditos aunque hayan transcurrido los plazos previstos en el 84.4 de la Ley Concursal, que expresamente exige presentación del correspondiente incidente concursal, y ello sin poder siquiera conocer si existen otros créditos contra la masa de vencimiento anterior que deban ser satisfechos de forma preferente, si las sumas embargadas proceden de la realización de bienes afectos a privilegio especial y por tanto, con destino predeterminado, o si existen otras limitaciones o derechos susceptibles de protección concursal». En este sentido, los tribunales habían entendido que la Administración podía ejecutar, pero siempre respetando el criterio del pago al vencimiento, de modo que sería nulo un embargo que tuviera como consecuencia que créditos contra la masa anteriores en devengo resulten impagados. Por tanto, para evitar acciones impugnatorias futuras, antes de proceder al embargo, se debían comprobar en la lista de créditos contra la masa o en los informes trimestrales de liquidación si existen créditos contra la masa preferentes a los titulados por quien reclama. Ahora bien, en la SJM núm. 1 de Oviedo de 7 de febrero de 2011 [Magistrado: Alfonso MUÑOZ PAREDES], por ejemplo, se mantiene el embargo trabado por la TGSS, ya que la administración concursal, a quien incumbía la carga probatoria, no acreditó que existieran créditos contra la masa impagados de fecha anterior a los titulados por la TGSS, v. MUÑOZ PAREDES, A. (2013). Protocolo concursal. Cizur Menor: Aranzadi, 480 y 481.

²¹ V. RRDGRN de 17 de enero de 2013 y 29 de mayo de 2013, en el *ADCo.*, núm. 32, 799 a 804. En estas resoluciones, tras afirmar la naturaleza extraconcursal del crédito contra la masa, aunque siempre bajo la supervisión del juez del concurso, la Dirección General afirma: « Resulta con nitidez de la regulación legal que la iniciación de un procedimiento administrativo de ejecución contra el concursado por falta de pago de un crédito contra la masa exige por un lado que este carácter sea indubitado y por otro que el procedimiento concursal se encuentre en la fase procedimental adecuada bien por aprobación judicial de la propuesta anticipada de convenio, por aprobación judicial del convenio aceptado por la junta de acreedores o por declaración judicial de apertura de la fase de liquidación (*vid.* arts. 109, 130 y 142 LC), a salvo la excepción del transcurso del plazo de un año». (...) Del estudio sistemático de los artículos 8, 9, 84 y 154 de la Ley Concursal resulta que la consideración de que un determinado crédito es un crédito contra la masa al efecto de obtener la anotación preventiva del embargo decretado como consecuencia de su impago, no corresponde realizarla al propio titular del crédito por sí, ni menos aún puede entenderse apreciable de oficio por el registrador dado lo limitado de los medios de que dispone a este efecto. Deberá ser el juez del concurso el que deba llevar a cabo esta calificación, de acuerdo con la vis atractiva que ejerce su jurisdicción durante la tramitación del concurso y a la vista del informe que al efecto presenta la administración del concurso. Explicitamente lo recoge así el artículo 84.4 de la Ley Concursal al decir: “4. 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”. Y es que, como señala la exposición de motivos de la Ley Concursal, “el carácter universal del concurso justifica la concentración en un solo órgano judicial de las materias que se consideran de especial trascendencia para el patrimonio del deudor; lo que lleva a atribuir al juez del concurso jurisdicción exclusiva y excluyente en materias como todas las ejecuciones y medidas cautelares que puedan adoptarse en relación con el patrimonio del concursado por cualesquiera órganos judiciales o administrativos”.

Nada obsta a lo anterior el carácter administrativo del procedimiento ni la indiscutida facultad de autotutela de la administración. (...)

En el expediente que provoca la presente, aun no resultando del Registro la existencia de una anotación preventiva por la que se publica la declaración de concurso de acreedores del titular registral, esta situación concursal se hace constar en el mandamiento presentado y ha sido comprobada mediante la oportuna consulta al Registro Mercantil por parte de la registradora; no obstante, no resulta de los libros registrales ni de la documentación aportada al tiempo de la calificación ninguna de las circunstancias previstas en la Ley Concursal para la iniciación de procedimientos de ejecución administrativa. Siendo las providencias de apremio y diligencias de embargo posteriores a la declaración del concurso, y no habiéndose obtenido con carácter previo un pronunciamiento del juzgado de lo mercantil ante el que se sigue el concurso que declare que los créditos son créditos contra la masa susceptibles de ejecución separada, no procede sino la confirmación de la negativa a la anotación».

²² V. MADRAZO, J. (2015). La ejecución forzosa de los créditos contra la masa (comentario de la sentencia núm. 711/2014 del Tribunal Supremo [1.ª] de 12 de diciembre de 2014. *ADCo.*, núm. 36, 469 a 491, en especial, 490 y 491.

²³ Reproduce tanto la sentencia de 12 de diciembre de 2014, como la de 9 de abril de 2013 —v., *supra*, núm. 11—, v. *ADCo.*, núm. 42, 261 a 266.

²⁴ Como afirmaba BELTRÁN, no existe un «orden», una «jerarquía» o una «prelación» de créditos contra la masa. Estos créditos no se gradúan, sino que son satisfechos, a sus respectivos vencimientos, como si no hubiera concurso. Aunque, siguiendo el criterio de los juzgados de lo mercantil, la Ley Concursal, tras la reforma operada por la Ley 38/2011, considera que existe en realidad una regla de pago por el orden de los vencimientos al señalar en el artículo 84.3, que la administración concursal «podrá alterar esta regla» cuando lo considere conveniente para el interés del concurso. V. BELTRÁN, E (2012). Créditos contra la masa. En Beltrán/García-Cruces, *Enciclopedia de Derecho concursal*, T.I, Pamplona: Aranzadi, 877 a 899, en concreto, 893 y 894. Solo en caso de insuficiencia de masa activa podría hablarse de un orden de pago de los créditos contra la masa, como una especialidad propia de este supuesto concreto de conclusión del concurso.

²⁵ [Recurso 2067/2013; ponente: Sebastián SASTRE PAPIOL]. V. THOMÀS, P.M.^a (2016). Las ejecuciones singulares de las deudas de la masa, *cit.*, 540 a 549.

²⁶ Por tanto, durante la fase común los créditos contra la masa son exigibles conforme a su vencimiento, pero no pueden justificar una ejecución al margen del concurso, que solo es posible en sede de cumplimiento del convenio. Y, en el caso de que la liquidación se abriera tras el incumplimiento del convenio, parece que los amplios términos de la prohibición impedirían igualmente las ejecuciones por créditos contra la masa. No obstante, pueden surgir dudas en otras situaciones, como en el supuesto de ejecuciones iniciadas entre la aprobación del convenio y su incumplimiento, v. FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa, *cit.*, 497.

²⁷ Así, la posibilidad de que el juez acuerde la cancelación de todas las cargas anteriores al concurso con el auto de aprobación del remate o de la transmisión de los bienes o derechos realizados ya sea de forma separada, por lotes o formando parte de una empresa o unidad productiva solo está expresamente prevista para los créditos concursales (art. 149.5 LC); y, además, se excluye expresamente a los embargos administrativos de la posibilidad de cancelar embargos por ejecuciones singulares que hubieran quedado en suspenso cuando su mantenimiento dificulte gravemente la continuidad de la actividad (art. 55.3 LC). V. FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa, *cit.*, 501 a 503. A favor de la posibilidad de que el juez del concurso pueda declarar la nulidad del apremio administrativo como cuestión prejudicial, v. THOMÀS, P.M.^a (2016). Las ejecuciones singulares de las deudas de la masa, *cit.*, 549.

²⁸ V. ATS de 24 de enero de 2012, en el *ADCo.*, núm. 27, 492. No obstante, THOMÀS, P.M.^a (2016) considera que la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso lo es para conocer de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado y el concursado seguirá siéndolo hasta la conclusión del concurso. No solo puede incumplirse el convenio, sino que el cese de efectos del concurso «desde la eficacia

del convenio» no es absoluto, v. Las ejecuciones singulares de las deudas de la masa, *cit.*, 549 a 553.

²⁹ V. FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa, *cit.*, 490 y 494.

³⁰ «Así sucede con determinados créditos salariales, con quienes ostenten contra el concursado un derecho a la restitución de su prestación en caso de rescisión del contrato por haber sido realizado dentro del período sospechoso y en perjuicio de la masa activa, con los créditos anteriores derivados de la continuación —o incluso de la rehabilitación— de contratos en el concurso y, parcialmente, con quienes hubieran realizado nuevos ingresos de tesorería en el marco de un acuerdo de refinanciación». Se trataría de decisiones de política legislativa de diferente significado, «pero con un resultado común: ese aumento del coste del concurso reduce el grado de satisfacción de los acreedores concursales ordinarios, que ha de ser la finalidad del concurso, y puede dificultar la reorganización de la empresa al encarecer el procedimiento» V. BELTRÁN, E. (2012). Créditos contra la masa, *cit.*, 881 y 884.

³¹ BELTRÁN, E. (2012). Créditos contra la masa, *cit.*, 896.

³² Especialmente, THOMÁS, P.M.^a (2016). Las ejecuciones singulares de las deudas de la masa, *cit.*, 533 a 536. Para esta autora, si el fundamento de la norma que impide las ejecuciones al margen del concurso por créditos contra la masa se encuentra en mantener la viabilidad de la empresa, habrá que entender que, cuando existan bienes cuya enajenación no comprometa la viabilidad de la empresa no resulta procedente la limitación. Por tanto, cuando la administración concursal se niegue a vender un bien que no afecta a la viabilidad para pagar un crédito contra la masa, el titular del crédito debería acudir al juez reclamando su derecho al cobro, sin que le afecte la limitación que le impide iniciar ejecuciones, ya que, en otro caso, se estaría contraviniendo la regla del pago al vencimiento.

³³ V. FLORES, M. (2016). Las ejecuciones singulares contra bienes y derechos de la masa activa por créditos contra la masa, *cit.*, 494 a 496.

³⁴ THOMÁS, P.M.^a (2022). Ejecución y compensación de oficio de los créditos contra la masa (jurisprudencia del Tribunal Supremo y criterio propuesto por el Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución de 18 de octubre de 2021), *cit.*, 353 a 355.

³⁵ Nos referimos al Proyecto de Ley de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia).