

## “La Administración tributaria ante los concursos”

**D. Juan Manuel Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros**  
**Director del Servicio Jurídico de la A.E.A.T. Director del Equipo de**  
**Coordinación Concursal de la Abogacía del Estado**

Joaquín, muchas gracias. Como Abogado del Estado es para mí un honor intervenir en las Jornadas de la Abogacía del Estado y hacerlo ante un público tan selecto de compañeros y autoridades en la materia que han intervenido en la tramitación parlamentaria de la reforma de la Ley Concursal.

Tengo por delante media hora. Creo que me ajustaré perfectamente al tiempo. Me corresponde hablar de la situación particular de la Administración tributaria en el concurso.

Conocer el estatus peculiar de la Administración tributaria dentro del concurso es de interés para aquellos que nos dedicamos profesionalmente a la defensa de lo público, para los que nos dedicamos también más singularmente a la defensa de la Agencia Tributaria y, además, también intervenimos con alguna frecuencia en el mundo concursal. Pero yo diría que conocer ese estatus no sólo es de interés para nosotros, los Abogados del Estado, sino que cualquier persona que frecuente el mundo concursal tiene interés en conocer este régimen jurídico peculiar de una Administración que -me atrevería a decir- es un acreedor *casi necesario* en todo concurso. ¿Por qué? la Administración tributaria está presente en casi todos los concursos. Hoy, por decir cifras, diríamos que la Agencia Tributaria está presente en doce mil concursos y lo está reclamando una cuantía aproximada de cuatro mil millones de euros. Por tanto, creo que conocer este estatus singular tiene ese interés para todos.

Me atrevería a decir que el estatus de la Administración tributaria es el resultado de la respuesta que se dé a dos grandes interrogantes.

El primero: cuando se declara un concurso ¿puede la Administración Pública continuar con sus potestades de autotutela para seguir con los procedimientos administrativos para el cobro de los créditos tributarios? La respuesta que dio la Ley Concursal en el año 2003 fue *sí con matices*: puede continuar siempre y cuando se hubiera dictado providencia de apremio y, en segundo lugar, siempre y cuando el juez del concurso no considere que el bien es necesario para la continuidad de la actividad del concursado. Éste, que es el llamado privilegio de la *ejecución separada*, yo diría que es el verdadero privilegio de la Administración Pública en el concurso. Es decir, creo que es el único caso en el que la legislación concursal confiere un tratamiento singular a la Administración y que no le confiere a ningún otro acreedor (salvo a los trabajadores en las ejecuciones laborales) y que, además, implica un tratamiento favorable para la Administración.

El segundo interrogante es: en estos casos en que no se puede seguir con la ejecución separada y se tiene que acudir al seno del concurso para reclamar el pago de sus créditos, ¿merece un tratamiento preferente la Administración tributaria dentro del concurso?. la Ley Concursal en el 2003 contestó diciendo, sí, hay que darle un tratamiento preferente, pero también con matices. En efecto, ese tratamiento preferente en primer lugar no es *exclusivo* ya que no es la Administración tributaria el único

acreedor que recibe un tratamiento preferente dentro del concurso sino que hay otros muchos acreedores públicos y privados que también lo reciben. Ese un tratamiento preferente tampoco es *absoluto*: entre los privilegios que se reconocen en la clasificación de los créditos en el concurso hay unos de mayor rango y otros de menor rango. Los tributarios no son, por así decirlo, los primeros en la escala. Y en tercer lugar, ese tratamiento preferente es *parcial*: ese privilegio en la clasificación de los créditos se reconoce a una parte de los créditos públicos. Otros créditos son tratados sencillamente como créditos ordinarios y, algunos otros (sanciones, intereses y recargos) como créditos subordinados.

Este fue –de forma resumida- el estatus que configuró la Ley Concursal en el 2003. ¿Y cómo lo recibió la Administración tributaria?. Pues bien, siempre que se pasa de una situación de privilegio o de una situación mejor a una situación peor, nunca lo recibes del todo bien. Pero bueno, dicho eso, diría que se asumió con normalidad y me atrevería a afirmar que, en las sucesivas reformas [Jesús Quijano acaba de comentar que ha habido por lo menos tres importantes reformas desde el 2003], en ninguna de ellas la Administración tributaria ha reclamado ningún nuevo privilegio: no ha pretendido ampliar el ámbito de la ejecución separada -que es el verdadero privilegio- ni tampoco ha pretendido ampliar ni mejorar el rango del tratamiento preferente de sus créditos. Lo que sí que ha vivido la Administración tributaria en este periodo del 2003 al 2011 ha sido con cierta preocupación. Y ha vivido con cierta preocupación porque veíamos que existían dificultades teóricas y también prácticas para que los créditos públicos fueran reconocidos en el concurso. Veíamos que, pese a que no se cuestionaba créditos la existencia y cuantía de los créditos, existían sin embargo dificultades - a veces teóricas, a veces prácticas- para que ese crédito fuera reconocido como tal crédito en el concurso o, incluso estando reconocido, para que el crédito fuera pagado. Eso era lo que preocupaba realmente a la Administración tributaria.

En esta reforma del 2011, por tanto, ¿cuál ha sido el objetivo de la Administración tributaria? No ha sido el perseguir ningún privilegio sino que ha sido sencillamente intentar que ese estatus -que ya se había establecido en 2003 y que la doctrina y la jurisprudencia calificaron de manera muy expresiva como una *poda de privilegios*- fuera respetado y que los créditos públicos llegaran a reconocerse y, en la medida de lo posible, a pagarse.

Por tanto, no ha sido el objetivo buscar algún privilegio. ¿El resultado? Pues, como ha dicho el Abogado General, podemos sentirnos razonablemente satisfechos con el resultado que se ha conseguido. Voy a analizar seguidamente aquellos aspectos más importantes de la reforma y voy a distinguir los que afectan a lo que he llamado antes la *ejecución separada* de aquellos otros que afectan a la actuación de la Administración tributaria en el seno del concurso.

Respecto a la *ejecución separada*, la cuestión a analizar en primer lugar es la de qué ejecuciones pueden continuar que entre aquellas que se hubiesen iniciado antes de la declaración del concurso. La Ley de 2003 dijo que podrían continuar aquellas actuaciones de ejecución en las que se hubiese dictado providencia de apremio antes de la declaración del concurso. Esto ha cambiado con la reforma. Ya no basta con providencia de apremio sino que es necesario que exista también *diligencia de embargo*. Además, también se ha marcado un límite temporal: esas ejecuciones podrán continuar hasta la aprobación del plan de liquidación. En consecuencia, podemos decir

que no se ha ampliado el privilegio de la ejecución separada sino que, al revés, materialmente la Administración tributaria ha dado un paso atrás. Y efectivamente así ha sido. Pero digamos también que ese paso atrás no ha sido cuestionado. ¿Por qué?. Porque, aunque sea materialmente un paso atrás, consideramos que conceptualmente es más correcto. Efectivamente, si consideramos que el concurso podemos calificarlo como un embargo generalizado de los bienes del concursado parece que tiene más sentido que sólo puedan continuar aquellas ejecuciones administrativas en las que se hubiere ya trabado algún bien antes de la declaración de concurso y no simplemente se hubiera dictado una providencia de apremio. Por tanto digo, no hemos avanzado, ha habido un paso atrás pero ese paso atrás ha sido aceptado y además compartido porque conceptualmente es más correcta la solución legal actual.

Siguiendo con las ejecuciones administrativas que pueden continuar pese a la declaración de concurso, decía al principio que la Ley exige que haya diligencia de embargo y, en segundo lugar, que el juez del concurso no considere que ese bien sea necesario para garantizar la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado.

En este segundo aspecto la ley de reforma ha introducido dos modificaciones, dos matizaciones.

Una primera en la que se dice que el competente para decir si el bien es o no necesario es el juez del concurso y no es la Administración. Bueno, está bien que la ley lo aclare aunque ya era una cuestión pacífica. En su día se pudo discutir pero el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción dijo que era competencia del juez y desde entonces la competencia del juez ya era una cuestión aceptada de forma pacífica. Ello no obstante, está bien que la ley lo haya aclarado.

Y una segunda precisión que hace la ley que, quizás, es la que más polémica está generando y la que probablemente más polémica generará en el futuro. Estamos diciendo que aunque la ejecución administrativa se hubiese iniciado y se hubiese dictado diligencia de embargo antes de la declaración del concurso, el juez del concurso puede decidir suspender -la ley habla de suspender- la ejecución cuando el bien fuera necesario para garantizar la continuidad de la actividad del concursado. La ley habla claramente de *suspender*. La ley concursal en el artículo 55 introduce ahora una precisión y dice que el juez podrá también levantar o cancelar ese embargo que estuviera suspendido. Pero se introduce una segunda matización: lo podrá hacer pero no respecto de los embargos administrativos. Y aquí es donde este precepto quizás ha sido recibido con más polémica por los operadores jurídicos.

Me atrevería a señalar tres razones que la Administración tributaria ha podido ofrecer para defender su posición en aquellas ocasiones en las que ha tenido oportunidad de hacer observaciones, hacer matizaciones o comparecer en la Comisión de Justicia al tiempo de la tramitación parlamentaria de la reforma de la Ley Concursal sobre esta cuestión. *Primera*: si el juez del concurso ha suspendido la ejecución administrativa porque consideraba que el bien era necesario para la continuación de la actividad, resulta conceptualmente contradictorio admitir entonces que lo que el juzgado va a hacer es levantar ese embargo con vistas a enajenar el bien y a desprenderse de ese bien que se suponía necesario para la continuidad de la actividad del concursado. Entiendo que existe una contradicción conceptual aunque acepto que, en algún

supuesto, puede ser que efectivamente un bien, siendo necesario para la continuación de la actividad, el destino de ese bien tenga que ser la enajenación precisamente para asegurar la continuación de la actividad. Es decir, admito que no pueda excluirse por completo esa posibilidad teórica aunque considero que es bastante reducida en la práctica.

Pero hay más razones. Una *segunda* razón: el concepto de bien necesario es un concepto que puede variar con el tiempo de forma que lo que hoy es necesario mañana puede no serlo. Y en el concurso ocurre que un bien es necesario para asegurar la actividad cuando hay actividad pero que, cuando deja de haber actividad, por lógica, deja de ser necesario. Y así puede ocurrir en el concurso que durante la fase común haya actividad pero al entrar en fase de liquidación deja de haber entonces actividad y el bien deja de ser necesario y por tanto la Administración Pública podría retomar su ejecución separada. Si antes hemos levantado o cancelado el embargo, esa posibilidad de retomar la ejecución separada quedaría eliminada definitivamente. Por tanto, si la ley lo que ha acordado es la suspensión de una ejecución que eventualmente puede llegar a reanudarse, durante esa suspensión no deberían adoptarse medidas –como el levantamiento o cancelación de un embargo– que impedirían definitivamente esa ejecución que puede llegar a ser reanudada si el bien deja de ser necesario.

Y una *última* razón, ésta de orden práctico o económico. Sabemos que las Administraciones Públicas cuando conceden un aplazamiento o un fraccionamiento exigen garantías a cambio. Una de las garantías que se admiten son las anotaciones de embargo, que son más fáciles de constituir y son más asequibles económicamente para los obligados tributarios que una garantía real, una hipoteca. Pues bien, si resulta que al final esa garantía que se ofrece a la Administración, llegado el momento en el que el obligado tributario cayera en concurso, sería eliminada completamente por el juez, pues en ese caso pensemos ¿cuál sería la reacción de las Administraciones Públicas?. La lógica sería la siguiente: si el juez mercantil puede eliminarnos la garantía consistente en una anotación de embargo pero no podría hacerlo con una hipoteca, habrá que exigir hipotecas u otras garantías reales y no una simple anotación de embargo. Dicho con otras palabras, si la Ley hubiera suministrado al juez del mercantil ese mecanismo de poder levantar embargos administrativos, a lo mejor hubiera conseguido asegurar en algún caso la viabilidad de la actividad de un concursado. Pocos casos serían (hemos oído esta mañana que el 98% de los concursos terminan en liquidación). Por ello, por brindar la posibilidad de que en algún caso, de manera ocasional, el juez mercantil pueda ayudar a la viabilidad del concursado levantando los embargos administrativos, estaríamos sin embargo encareciendo el crédito para todos los demás obligados tributarios a los que ya no se les aceptaría como garantía la anotación de embargo sino que se les exigiría una garantía real.

Con esto termino la exposición en la parte que se refiere a la actuación de la Administración en el ámbito de la ejecución separada.

Y respecto de aquellos casos en los que tiene que intervenir la Administración tributaria en el concurso para reclamar sus créditos ¿qué cambios podemos destacar?.

*En primer lugar*, la Ley ha impuesto a los administradores concursales la obligación de comunicar a los deudores (que les consten según su documentación) la existencia del concurso. Además se les ha impuesto la obligación de hacer esa comunicación en

todo caso, conste o no la existencia de deuda tributaria, a la Administración tributaria. Como decía antes, la Administración tributaria está presente en casi todos los concursos por lo que parece razonable que ya desde el primer momento los administradores concursales comuniquen a la Administración tributaria la existencia del concurso. ¿Y cómo han de comunicarlo?. No basta con hacer una comunicación de cualquier manera, es decir, no basta cualquier oficio, no basta cualquier comunicación. Como dice la Ley, la comunicación ha de hacerse a través de los medios que las Administraciones tributarias pongan a disposición de los administradores concursales en su sede electrónica. Y a tal efecto, en la Agencia Tributaria se está trabajando ya en la creación de un formulario que los administradores concursales tengan que rellenar en su sede electrónica. Se trata de hacer lo más asequible, lo más *amable* posible - como se dice informáticamente- para que esa carga impuesta a los administradores concursales sea lo más llevadera posible y puedan cumplir fácilmente con esta obligación, que entendemos que es una obligación de suministro de información con trascendencia tributaria, con lo que ello lleva consigo en cuanto al régimen jurídico de aplicación establecido en la Ley General Tributaria.

También hay modificaciones importantes en cuanto a las posibilidades de intervención de las Administraciones Públicas en la administración concursal. Hasta el momento, podemos decir, la Administración tributaria ha intervenido en administraciones concursales y lo ha hecho con interés porque eso siempre aporta una posición de mayor información y de mayor poder de decisión. Creo que la Administración tributaria ha gozado en ese aspecto de la confianza de los jueces mercantiles que, de hecho, han contado con la Administración tributaria en los concursos de mayor envergadura.

Un primer problema que convenía solucionar era que, hasta hoy, la Administración tributaria cuando intervenía como administrador concursal no era compensada económicamente de ninguna forma. Ello a diferencia del resto, a diferencia de cualquier otro acreedor que interviniera en la administración concursal. La Administración tributaria no era compensada, pese a que, entendíamos, se estaba haciendo un importante esfuerzo, dedicando recursos materiales, dedicando recursos personales (inspectores de Hacienda) que son recursos valiosos y escasos. Además de poner medios materiales y personales se estaban también asumiendo los riesgos de una posible responsabilidad patrimonial al gestionar una entidad privada. Todo eso no tenía ninguna compensación. ¿Cuál era la razón que se nos ofrecía inicialmente para entender que esa actuación no debía ser compensada?. Se decía que había que abaratar el concurso. Bueno, pues si analizábamos las cifras veíamos que la Administración tributaria había intervenido en los años 2004 a 2011 en treinta y cinco concursos. Por tanto, abaratar treinta y cinco concursos dentro de un conjunto de doce mil concursos no parecía una razón de peso suficiente para que la Administración tributaria no fuera compensada debidamente, como cualquier otro acreedor. Eso ha quedado hoy modificado en la nueva Ley Concursal y por tanto, la Administración tributaria será compensada como cualquier otro acreedor que intervenga en la administración concursal.

Hasta ahora la Administración tributaria intervenía en la administración concursal y ello no planteaba dificultades porque el modelo de administración concursal era de tres miembros y entre ellos siempre había un acreedor. Por tanto, existía la posibilidad de participar en la administración concursal. En la tramitación parlamentaria de la

reforma de la Ley Concursal se cambió el modelo y la administración concursal quedó integrada por un administrador único, un abogado, un economista o una persona jurídica. En ese momento desaparecía la posibilidad de que participara también una Administración pública. En la tramitación parlamentaria se introdujo entonces una modificación y se permitió que, en determinados concursos que se han llamado concursos de especial trascendencia (que están caracterizados porque en ellos concurren unas magnitudes económicas importantes en orden al número de acreedores, al número de trabajadores y respecto de la masa pasiva) sí se permitiera la intervención -junto al administrador único- de un administrador concursal acreedor. Y por esa vía, puede por tanto seguir participando la Administración Pública en la administración concursal. Normalmente el interés público será más relevante en los concursos de mayor trascendencia económica. ¿Por qué?. Porque normalmente será más elevado el volumen de la deuda tributaria. Ahora bien, puede ocurrir que no siempre el interés público se pueda identificar con un mayor volumen de la deuda tributaria. Es decir, puede haber casos en los que el interés público que haya que proteger con la participación en una administración concursal, no sea meramente económico. Por ello la Ley Concursal también abrió la puerta a esa posibilidad y en ella se establece que, aunque no concorra ninguno de los supuestos para calificar el concurso como un concurso de especial trascendencia, si el juez del concurso advierte que concurre un interés público relevante, puede -de oficio o a petición de la Administración pública-, nombrar, no ya un acreedor, sino a una Administración Pública como miembro de la administración concursal.

Me voy a referir ahora al problema del reconocimiento de los créditos en el ámbito del concurso. Como decía al principio, existían en algún momento dificultades para que los créditos tributarios llegaran a ser reconocidos o incluso pagados dentro del concurso.

Empecemos por los problemas relativos al reconocimiento de los créditos tributarios. Sabemos que en nuestro sistema jurídico el crédito tributario se determina inicialmente a partir de una declaración o autoliquidación del obligado tributario, que posteriormente, de manera eventual, es comprobada por la Administración tributaria a través de las actuaciones de comprobación o de inspección. Por tanto ese sistema, que es el sistema que existe en nuestro ordenamiento jurídico y que es difícilmente sustituible, es un sistema que debería conciliarse con el ámbito concursal y no siempre es fácil conciliarlo. Problemas había, por ejemplo, en el caso de que se omitieran por el concursado o se hubiesen omitido sus autoliquidaciones. La Administración tributaria está obligada a comunicar los créditos que tiene a su favor en el escaso plazo de un mes desde que se inicia el concurso. Pues bien, si resulta que el obligado tributario no había realizado sus autoliquidaciones, por ejemplo no había realizado las de los últimos ejercicios, no era posible para la Administración tributaria -en ese escaso plazo- ni iniciar un procedimiento de comprobación ni reconstruir esas autoliquidaciones que habían sido omitidas por el obligado tributario. ¿Qué se ha hecho en la Ley Concursal?. Se ha dicho, en primer lugar, se ha recordado que, aunque se hayan omitido esas autoliquidaciones o declaraciones, el concursado debe realizarlas. Y si no es el concursado, que lo haga el administrador concursal. Así se ha dicho en la Ley Concursal. Podemos decir que ello no supone nada nuevo porque ya lo dice la Ley General Tributaria que, en orden al obligado cumplimiento de las obligaciones tributarias, no distingue si estás en concurso o fuera de concurso. Pero, de todas maneras, es importante que esté también en la Ley Concursal. Ello no obstante,

más importante que decir que tiene obligación de realizar las declaraciones o autoliquidaciones omitidas es decir que si esas obligaciones se cumplen tardíamente, que no por ello el crédito tributario que se reconozca a partir de esa declaración será sancionado, como ocurría hasta ahora, con el castigo de la subordinación por el hecho de su comunicación tardía. Por tanto hoy la Ley Concursal nos dice que hay obligación de realizar –aunque sea tardíamente- esas declaraciones o autoliquidaciones omitidas y que, cuando se hagan, el crédito será reconocido con arreglo a la clasificación que le corresponda por su naturaleza, sin ser castigado con la subordinación por una eventual comunicación tardía. Por tanto, de esta manera pensamos que se ha podido solucionar, por lo menos en parte, algunos de los problemas que surgían cuando faltaban las declaraciones o autoliquidaciones por parte del concursado.

Había otro problema con las actuaciones de comprobación e inspección. Con el sistema anterior, la Administración tributaria se veía obligada también iniciar actuaciones de comprobación -si quería que el crédito resultante de ellas se reconociera en el concurso- en el escaso plazo de tiempo de dos meses a contar desde que se declaraba el concurso hasta que la administración concursal hacía su informe inicial. Pues bien, pensemos y recordemos las cifras de las que hemos hablado antes (12.000 concursos). Como puede entenderse, no es fácil iniciar en ese escaso periodo de tiempo unos procedimientos de comprobación e inspección. Y además también hay que conciliarlo, como decía antes, con la Ley General Tributaria. La Ley General Tributaria reconoce o concede a la Administración tributaria un plazo de cuatro años para iniciar las actuaciones de comprobación. Aquí estamos hablando de un plazo escaso de dos meses. Es decir, con la legislación anterior, si no se iniciaban las actuaciones de comprobación o inspección en ese escaso margen de dos meses, podían iniciarse después pero el crédito resultante de ellas no iba a ser reconocido en el concurso. Dicho en otras palabras, el concurso podía servir en un momento determinado para que el concursado consiguiera una suerte, por así decirlo, de amnistía fiscal.

Pues bien, hoy ha quedado modificada, en ese aspecto, la Ley Concursal y se reconocerán los créditos que se deriven de actuaciones de comprobación e inspección ya se inicien éstas antes del momento del informe inicial de la administración concursal o ya se inicien con posterioridad. Incluso la Ley admite que se inicien con posterioridad al informe definitivo de los administradores concursales.

Decía al comienzo de mi intervención que existían problemas de reconocimiento de los créditos y problemas para el pago. ¿Dónde estaban fundamentalmente los problemas del pago de los créditos públicos?. El problema fundamentalmente lo podíamos localizar en el pago de los créditos contra la masa. Como decía también al principio, la Administración tributaria está siempre presente en todos los concursos reclamando créditos concursales. También podemos decir que la Administración tributaria está casi siempre también presente reclamando créditos contra la masa. ¿Por qué?. Porque si los créditos contra la masa son -dicho de manera simplificada- los créditos que se producen como consecuencia de la actividad del concursado durante el concurso, seguro que nacerán créditos de una u otra clase según sea la naturaleza de la actividad que continúe pero siempre los habrá tributarios pues siempre que hay actividad económica hay tributos que la gravan. Es decir, siempre estará presente la Administración tributaria también reclamando créditos contra la masa. Y ahí había ciertos problemas que creo que han quedado solucionados. Primero, los acreedores de

créditos contra la masa no conocían con exactitud, con certeza, las distintas fechas de vencimiento de los créditos. Como sabemos, los créditos contra la masa se cobran según la fecha de vencimiento. Por tanto es importante conocer las fechas de vencimiento de tu crédito pero también la de los respectivos créditos para ver si, efectivamente, la administración concursal esta respetando esa regla del vencimiento. Pues bien, se han introducido modificaciones en la Ley Concursal para que los administradores concursales en los distintos informes que tienen que elaborar a lo largo del concurso tengan que hacer constar cuáles son las fechas de vencimiento de los respectivos créditos contra la masa de tal forma que los acreedores puedan comprobar que están cumpliendo con ese criterio del vencimiento.

La Ley Concursal también concede a los administradores concursales una importante facultad. En la Ley Concursal se permite ahora a los administradores concursales alterar la regla del pago según la fecha de vencimiento cuando así lo exija el interés del concurso y siempre que, además, presuman que pueda haber masa activa suficiente para el pago del crédito que quede postergado por su decisión. Ahora bien, la Ley Concursal ha introducido una importante limitación: podrán postergar o alterar el vencimiento del pago de los créditos pero no de los créditos tributarios. ¿Cuáles son las razones que entendíamos asistían a la Administración tributaria para apoyar un precepto así?. Entendíamos, en primer lugar, que no resultaba coherente un ordenamiento jurídico en el que a la Administración titular del crédito -que es la Administración tributaria y la que vela por los intereses generales- no le estaría permitido hacer lo que permitiría, en cambio, la ley a un administrador concursal. La Administración tributaria está vinculada por la Ley General Tributaria que te dice en qué supuestos puede se pueden aplazar o fraccionar los créditos, está vinculada por el reglamento de recaudación, el que se establece en qué supuestos y a través de qué procedimientos y qué órganos pueden tomar esa decisión. Luego están las instrucciones internas que hay en el ámbito de la Administración tributaria. Con arreglo a esa normativa, la Administración tributaria no puede permitir la postergación del pago de un crédito sobre la base de la sola presunción de que el obligado tributario tiene masa activa suficiente para hacer el pago con posterioridad. Por tanto, si la Administración titular del crédito no puede hacerlo, entendíamos que no resultaba del todo coherente que un particular (como es el administrador concursal) sobre la base del interés del concurso y presumiendo que habría masa activa suficiente, pudiera postergar el pago de los créditos tributarios. Afortunadamente para la Administración tributaria esa limitación se ha introducido en la ley de manera que la Administración concursal no podrá postergar el pago de los créditos tributarios. Una segunda razón era de orden práctico: mucho nos temíamos -y creo que la experiencia nos lo enseña- que cuando una empresa o una persona se encuentra en dificultades económicas, normalmente lo primero que deja de pagar son los créditos públicos. ¿Por qué?. porque es más difícil controlar que se han dejado de pagar esos créditos públicos y en segundo lugar, las Administraciones Públicas tienen mayores dificultades de reacción o su reacción es menos ágil. Un proveedor al que le dejas de pagar rápidamente corta cualquier suministro, sea de mercancías, sea de servicios, sea lo que sea, pero sin embargo, la Administración Pública no puede reaccionar de esa misma manera, privando de los servicios a una persona que ha dejado de pagar los tributos. Por tanto, temíamos que si esa posibilidad se abría en la Ley Concursal, ocurriría que los créditos que se postergarían serían precisamente los créditos públicos. Pero digo, afortunadamente los legisladores introdujeron esa modificación dentro de la ley y no hay posibilidad de que los administradores concursales puedan postergar el pago de



los créditos públicos.

La reforma de la Ley Concursal regula ahora con más detalle y precisión las consecuencias que se van a derivar en el caso de que los créditos contra la masa no sean pagados a su tiempo. Y aquí la ley ya menciona expresamente y hace referencia a que en el caso de que no se paguen a fecha de su vencimiento, se producirán las consecuencias que serían propias de los créditos administrativos, es decir, providencia de apremio, devengo de los recargos y los intereses e incluso también la Ley hace la mención expresa a que podrán en ese caso iniciarse ejecuciones administrativas cuando se encuentre el concurso en situación de convenio o en fase de liquidación o haya transcurrido más de un año desde la declaración del concurso, sin que se haya producido ninguna de estas dos circunstancias.

Me queda para el final una última referencia a un caso singular, que también nos preocupaba, en relación con el IVA en los concursos. Sobre ese tema va a haber una ponencia con posterioridad que va a hacer la Subdirectora General del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, Cristina Coto, en la que hablará sobre los muchos problemas que plantea el IVA en el concurso. Yo voy a hacer referencia al IVA en este momento pero solamente en relación con una cuestión que entendemos que ya se ha solucionado. Hay otros muchos problemas que los mencionará Cristina Coto en su ponencia. Es decir, yo me refiero ya al pasado pero Cristina avanza lo que está trabajando ya para el futuro, para intentar solucionar algunos problemas que plantea esa armonización del IVA en relación con el concurso.

Bueno, ¿cuál era el problema que entendemos que se ha solucionado en la actualidad?. El problema estaba con las enajenaciones que se producían en el concurso. Enajenaciones que se producían fundamentalmente de bienes inmuebles. para obtener liquidez y, lógicamente, pagar a los acreedores. Veíamos como en ese tipo de operaciones se enajenaba un bien, el adquirente pagaba el precio y además pagaba el IVA asociado a esa operación. Veíamos también, como todos los operadores que habían intervenido en esa operación (notarios, registradores) cobraban los honorarios, es decir, a todo el mundo se le pagaba el coste de su intervención en la operación pero veíamos como ese IVA que se había pagado, que el adquirente había pagado como tal tributo para ingresar en la Hacienda Pública, no directamente sino a través del concursado, los juzgados de lo mercantil estaban disponiendo de ese IVA y, en vez de ingresarlo en la Hacienda Pública, estaban pagando los créditos de otros acreedores.

Bueno, yo creo que los periódicos eran muy expresivos cuando decían en sus titulares "*Hacienda financia los concursos*". Efectivamente, con el importe de los tributos se estaban financiando algunos acreedores.

¿Qué solución podía adoptarse? Se hubiera podido pensar, a lo mejor, en una primera solución, en que a ese IVA pagado en las enajenaciones se le diera un tratamiento de crédito privilegiado, un estatus especial dentro del concurso, pero mucho nos podíamos temer que, en ese caso, esa medida iba a ser recibida como se reciben siempre estos pretendidos privilegios de la Administración tributaria.

Había en cambio una solución más fácil que era invertir el sujeto pasivo, es decir, considerar que en ese caso el adquirente no solamente pagara el tributo efectivamente,

sino que lo ingresara directamente en la Hacienda Pública sin pasar por el concursado. Esa posibilidad existía porque la Directiva permite la inversión del sujeto pasivo, en pocos casos, pero éste es uno de ellos en los que lo permite. Y así, por tanto, se propuso esa modificación de la Ley del IVA para que, en estos supuestos de enajenaciones de inmuebles se invierta el sujeto pasivo de manera que el IVA devengado en la enajenación de un inmueble no entre en el concurso.

¿Por qué solamente enajenaciones de inmuebles? Es lógico pensar que a la Administración tributaria le hubiera gustado que esa inversión del sujeto pasivo tuviera lugar en cualquier enajenación -inmuebles o muebles- que se hubiera producido en el concurso pero la Directiva Comunitaria limitaba esa posibilidad sólo a las enajenaciones de inmuebles.

Pues bien, con esta modificación hemos visto que, a partir de este momento, por así decirlo, los titulares de los periódicos han cambiado sustancialmente. Ya no se habla de que “*Hacienda financia los concursos*”. Ha habido algún otro titular muy diferente y que quiero citar porque es muy expresivo. Alguno de los destinatarios de esta medida ha escrito un artículo diciendo que este precepto se leía o se entendía como un “*Quita tus sucias manos de mi IVA*”. Yo creo que ese no fue nunca el mensaje que se pretendió lanzar en ningún momento y mucho menos en esos términos. Yo creo que el único mensaje que se pretendía mandar a través de esa modificación legal era decir sencillamente que ese dinero que está pagando el adquirente de un bien es un tributo y que como tal tributo tiene que ingresarse en la Hacienda Pública. Dicho con otras palabras, “*a Dios lo que es de Dios y al César -el Estado-, lo que es del César*”.

Con esto termino mi intervención. Gracias.