

**COMENTARIO DE LA SENTENCIA  
DEL TRIBUNAL SUPREMO  
DE 13 DE MAYO DE 2011 (3384/2011)**

**Comunicación tardía de los créditos.  
Aptitud del incidente concursal para  
incluir créditos comunicados a los administradores**

Comentario a cargo de:  
Abel B. Veiga Copo  
Profesor Agregado Derecho Mercantil (Excd.)  
Universidad Pontificia Comillas de Madrid (ICADE)

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO  
DE 13 DE MAYO DE 2011**

**ID CENDOJ:** 28079110012011100326

**PONENTE:** *EXCMO. SR. DON JOSÉ RAMÓN FERRANDIZ GABRIEL*

**Asunto:** La Agencia Estatal de la Administración tributaria promueve incidente concursal de impugnación de la lista de acreedores elaborada por la administración concursal. La Agencia alega que, con posterioridad a que la administración concursal le hubiera comunicado la inclusión del crédito en la lista, tuvo conocimiento de otras deudas de la concursada, cuya comunicación oportuna no había podido efectuar anteriormente por no haber transcurrido el plazo voluntario de pago, causadas por sanciones de tráfico y por el impuesto sobre el valor añadido devengado durante el tercer trimestre del año dos mil cinco. El día de la celebración de la vista del incidente, la Administración tributaria presenta una tercera certificación con la pretensión de que se incluyera en la lista nuevos créditos contra la concursada.

**Sumario:** 1. Resumen de los hechos. 2. Soluciones dadas en primera instancia. 3. Soluciones dadas en apelación. 4. Los motivos de casación alegados. 5. La doctrina del Tribunal Supremo: 5.1. La comunicación y el reconocimiento automático. 5.2. La comunicación tardía. 5.3. Créditos reconocidos por certificación administrativa pública. 5.4. Cuestiones prácticas certificación administrativa en la fase de reconocimiento. 5.5. Conclusión. 6. Bibliografía utilizada.

## 1. Resumen de los hechos

La Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* promueve un incidente *concurusal* que tenía por objeto la impugnación de la lista de *acreedores* elaborada por la administración *concurusal*.

En la demanda se alegaba: 1) Que dentro del plazo señalado en los artículos 21, apartado 1, ordinal quinto, y 85, apartado 1, de la LC, la Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* comunicó a la administración *concurusal* su *crédito* contra la *concurzada*, Tecnología y Maquinaria, SA, por importe de cinco mil quinientos ochenta euros con noventa y siete céntimos (5.580,97 euros), habiendo presentad con esa *comunicación* una certificación librada por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la que resultaba una deuda por tal importe, causada por recargos debidos a la práctica de autoliquidaciones fuera de plazo y por sanciones de tráfico. La administración *concurusal* atendió su pretensión de que dicho *crédito* se incluyera en la lista de *acreedores* que debía elaborar. 2) Que con posterioridad a que la administración *concurusal* le hubiera comunicado la inclusión del *crédito* en la lista, la Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* había tenido conocimiento de dos deudas de la *concurzada*, cuya *comunicación* oportuna no había podido efectuar anteriormente por no haber transcurrido el plazo voluntario de pago, causadas por sanciones de tráfico y por el impuesto sobre el valor añadido devengado durante el tercer trimestre del año dos mil cinco. El importe de dichos *créditos* contra la *concurzada* era de trescientos sesenta euros, con veinticinco céntimos, y de veinticinco mil ochocientos quince euros, con veintiún céntimos, respectivamente –en total, veintiséis mil ciento setenta y cinco euros, con cuarenta y seis céntimos–, por lo que la suma total a que ascendían sus *créditos tributarios* contra la *concurzada* era de treinta y un mil setecientos cincuenta y seis euros, con cuarenta y tres euros (31.756,43 euros), de acuerdo con una nueva certificación, que presentó con la demanda con la pretensión de que sustituyera a la anterior.

Con base en ello, se interesaba del Juzgado de lo Mercantil que tuviera formulada impugnación al informe de la administración *concurusal* y que se reconociera el *crédito* de la Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* con la calificación de privilegiado, en caso de que se abra la fase de liquidación o, en caso de que se abra la fase de *concurso*, con la clasificación que se exponía en el nuevo certificado de deudas que se aportaba.

Después de la contestación a la demanda, la Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* presentó ante el Juzgado, el día de la celebración de la vista del incidente, una tercera certificación con la pretensión de que se incluyeran en la lista nuevos *créditos* contra la *concurzada*.

## 2. Solución dada en primera instancia

El Juzgado de lo Mercantil de La Coruña admitió a trámite el incidente *concurzal* promovido por el Abogado del Estado en representación de Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* y mandó se llevaran a cabo los emplazamientos que establece el artículo 194, apartado 3, de la Ley 22/2.003, de 9 de julio. Contestó la demanda la sociedad *concurzada*, Tecnología y Maquinaria, SA, representada por Procurador y alegó, en síntesis y en lo que interesa a la decisión del litigio, que el *crédito* primeramente comunicado por la Agencia Estatal de la Administración *Tributaria*, con fecha nueve de febrero de dos mil seis, era de cinco mil quinientos ochenta euros, con ochenta y siete céntimos (5.580,87) –setecientos cincuenta euros (750), por sanciones, cuatro mil quinientos sesenta euros, con cincuenta y nueve céntimos (4.560,59), por recargos debidos a autoliquidación fuera de plazo, doscientos cuarenta y seis euros, con treinta y dos céntimos (246,32), por recargos de apremio, y veinticuatro euros con seis céntimos (24,06) por intereses de demora–. Que la administración *concurzal* reconoció a la Administración *Tributaria* el referido *crédito* de cinco mil quinientos ochenta euros con ochenta y siete céntimos (5.580,87), de acuerdo con la certificación presentada y, además, otros dos por importe de diecisiete mil setecientos sesenta euros con setenta y tres céntimos (17.760,73), causado por el impuesto sobre el valor añadido, y de tres mil seiscientos cuarenta y cuatro euros, con cuarenta y cinco céntimos (3.644,45), causado por retenciones, dado que ambos consideró la administración *concurzal* que resultaban de la documentación de la deudora.

También alegó la representación de la *concurzada* que la Administración *Tributaria* pretendía ahora, por medio de la demanda, la inclusión de dos nuevas deudas, de las que afirmó no haber tenido conocimiento con anterioridad, por no haber transcurrido el periodo voluntario de pago, cuando la realidad era que el devengo de las mismas se había producido con anterioridad al auto de declaración del *concurso*. El día siete de septiembre de dos mil seis, el Abogado del Estado, en representación de la Administración *Tributaria* presentó ante el Juzgado de lo Mercantil número Uno de La Coruña una tercera certificación, con la pretensión de que se incluyeran en la lista nuevos *créditos* contra la *concurzada*.

El Juzgado de lo Mercantil dictó sentencia con fecha doce de septiembre de dos mil seis, con la siguiente parte dispositiva: “*Fallo. Que estimo en parte la demanda deducida por el Abogado del Estado en nombre y representación de la Agencia*

*Estatad de Administración Tributaria contra la administración concursal del concurso n.º. 296/2005 de este Juzgado, contra don Carlos María y contra la propia entidad concursada, representada por la procuradora doña Belén Casal Barbeito, y declaro que el crédito concursal de la AEAT asciende a treinta mil quinientos cincuenta y tres euros con seis céntimos, que se clasificarán en el informe definitivo en la forma indicada en el fundamento de derecho quinto de esta resolución.- Desestimo los demás pedimentos de la demanda.- No hago especial imposición de las costas de este incidente a ninguna de las partes”.*

### **3. Solución dada en apelación**

La Audiencia Provincial, al reproducir Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* su petición en la segunda instancia, la desestimó por la misma argumentación que sostenía la sentencia apelada.

Contra la sentencia de segundo grado interpuso el Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración *Tributaria*, recurso de casación por un único motivo, con apoyo en los apartados 1, 2, ordinal tercero, y 3 del artículo 477 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

### **4. Motivo de casación alegado**

Denuncia el Abogado del Estado, en el único motivo de su recurso de casación, la infracción de los apartados 1 de los artículos 86 y 92 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, *concursal*.

Alega la representación de la recurrente que los dos preceptos señalados en el motivo justificaban cumplidamente su pretensión de que los *créditos* de que, según las certificaciones segunda y tercera, era titular Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* contra Tecnología y Maquinaria, SA, quedaran incorporados a la lista de acreedores con la cuantía señalada en ellas, sucesivamente presentadas en el procedimiento incidental de impugnación.

También afirma que dichos *créditos*, con el total importe certificado en la tercera ocasión, debían ser calificados con arreglo a su naturaleza y no como subordinados, pese a la *tardía* insinuación.

### **5. La doctrina del Tribunal Supremo**

La sentencia de 13 de mayo de 2011 incide de lleno en una de las controversias que durante los primeros años de vigencia de la norma concursal ha sido objeto de debate, interpretación y vivo cuestionamiento. La forma, el

tiempo, las consecuencias en suma que acarrea o no la comunicación tempestiva de los créditos a la administración concursal, ha y debe convivir con aquellos que constan de un modo indubitado en el concurso. Conocido es que la posición legal arbitra un doble cauce para la comunicación como para el reconocimiento de créditos, facilitando sin duda el reconocimiento para aquellos créditos que, de un modo u otro, son beneficiados en su reconocimiento por unas u otras circunstancias, bien sean por su naturaleza, por su condición, por el órgano de quién mana la constancia o certificación acreditativa del mismo, etc., amén de la siempre genérica pero indeterminada expresión “que de un modo u otro consten en el concurso”. A ello ha de sumarse que tanto el artículo 21 como el 85 abrieron pronto una “interesada” y abundantísima interpretación y posicionamientos de parte, qué decir de alguno de los supuestos especiales de reconocimiento y la presión que hubo para modificar legalmente su redacción en algunos supuestos, tanto para créditos públicos como privados, que ha ido mutando tanto la percepción doctrinal como al realidad jurisprudencial.

Mas conviene no olvidar y tener muy presente distintas reformas legislativas, más oportunas o tal vez oportunistas y que en parte recogieron estas dificultades interpretativas que los tribunales abrazaron, con distintas vías y posiciones interpretadores, y que a la postre vieron su reflejo en sendas reformas concursales que tocaron, cómo no, tanto la comunicación, como el reconocimiento y la impugnación de créditos a la hora de confeccionar el listado, y por ende, la propia masa pasiva de acreedores e incluso el papel del juez y la administración. Algo que, sin embargo no estaba vigente en el momento ni de los hechos ni de sendos recursos de apelación y casación. Hoy la norma concursal quizás ha superado esos viejos traumas que la práctica y los intereses específicos de determinados acreedores, también los acreedores públicos, hicieron prevalecer. Contrástese esto con la realidad legal y doctrinal en otros ordenamientos donde se ha cuestionado y cuestiona la existencia misma del crédito público y su impacto en un procedimiento concursal [VEIGA, 2012].

En esta sentencia late una cuestión trascendental y que es el epicentro mismo de la controversia, a saber, ¿sirve o no la demanda de impugnación (incidente) como instrumento de *comunicación* de un *crédito* no incluido ni, en todo caso, el incidente de impugnación como trámite adecuado para incorporarlo a la lista? A ello añádase la potestad certificadora de la administración, en este caso tributaria, pero vale igualmente el ejemplo cuando estamos ante la Tesorería de la Seguridad Social y el permitir ad calendas la comunicación “intempestiva” pero sin consecuencias jurídico-concursales penalizadoras, como es la subordinación o en su caso el extrañamiento del crédito para el concurso, no fuera de él, pero éste es otro tema bien diferente.

No podemos soslayar que la Ley 22/2003 [y nos ceñimos a lo vigente en el momento del pronunciamiento de la sentencia de 13 de mayo de 2011]

señala un plazo para que los *acreedores* comuniquen sus *créditos* a la administración *concurzal*, a fin de que sean incluidos en la lista que ésta tiene el deber de formar. Mas un interrogante es claro, ¿es lo mismo comunicación tardía que falta de comunicación oportuna? Extremos ambos que esta sentencia, así como las dos instancias precedentes, como muchas otras tocan y abordan en sus argumentarios.

Así, la regla quinta del apartado 1 del artículo 21 exige que el auto de declaración del *concurso* contenga un llamamiento a los *acreedores* para que pongan en conocimiento de la administración *concurzal* la existencia de sus *créditos* en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la publicación de dicha resolución en el Boletín Oficial del Estado. Y la norma del apartado 1 del artículo 85 dispone que los titulares de *créditos* contra el *concurzado* los han de comunicar a la administración *concurzal*, dentro del plazo señalado en el artículo 21. A su vez, la norma del apartado 1 del artículo 74 impone a la administración *concurzal* el plazo de dos meses, a contar desde la fecha que señala, para la presentación de su informe al Juzgado del *concurso* –plazo que podrá ser prorrogado, en los términos del apartado 2 del mismo artículo, y deberá ser reducido en caso de procedimiento abreviado, en los del artículo 191, párrafo segundo–.

La existencia de esos dos plazos –el de un mes para la *comunicación* del *crédito* y el de dos meses para la presentación del informe con la lista– ha permitido entender, y así lo ha hecho la jurisprudencia, que cuando la Ley 22/2003 vincula consecuencias jurídicas a la *comunicación tardía* del *crédito*, se está refiriendo a la que se efectúa en el segundo, esto es, una vez vencido el establecido en el apartado 1, del artículo 85 y en la regla quinta del apartado 1 del artículo 21 y antes de agotarse el previsto en el apartado 1 del artículo 74. En ningún caso después de la presentación del informe, pues la última oportunidad de comunicar un *crédito* se considera, desde la posición apuntada, que desaparece para el acreedor con el vencimiento del plazo establecido para aquélla.

Esa interpretación, que lleva como consecuencia considerar que la impugnación de la lista de *acreedores* efectuada en el trámite incidental previsto en el artículo 96 no constituye vía adecuada para comunicar *créditos* y obtener su inclusión, si no es que hubieran sido comunicados antes o que resultaren de los libros y documentos del deudor o constaren en el *concurso* por cualquier otra razón –artículo 86–, se apoya (1º) en que la primera parte de la norma del ordinal primero del artículo 92, al regular la sanción de subordinación que el legislador vincula a la *comunicación* retrasada, sólo se refiere a los *créditos* que, “*habiendo sido comunicados tardíamente*” –esto es, vencido el plazo de los artículos 85, apartado 1, y 21, regla quinta del apartado 1–, fueran “*incluidos por la administración concurzal en la lista de acreedores*” –esto es, antes del vencimiento del plazo de presentación del informe señalado por el artículo 74–; y (2º) en las diferencias existentes entre la *comunicación* de *créditos* –regulada en el artículo 85– y la impugnación de la lista de *acreedores* –prevista en el artículo 96–.

Tal interpretación de los artículos mencionados ha sido la seguida por los Tribunales de las dos instancias en el procedimiento del que deriva el recurso de casación. Ambos órganos judiciales han entendido que las palabras “*comunicación tardía*” y “*falta de comunicación oportuna*” empleadas en la redacción del artículo 92, apartado 1, describen un mismo supuesto: el de los *créditos* comunicados fuera del plazo del mes señalado para ello, pero antes del vencimiento del de la presentación del informe. Y, además, que la demanda de impugnación no puede servir como instrumento de *comunicación* de un *crédito* no incluido ni, en todo caso, el incidente de impugnación como trámite adecuado para incorporarlo a la lista.

Sin embargo, es evidente que la regla primera del artículo 92, además de referirse a los *créditos* “*comunicados tardíamente [...] incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores*”, se refiere a los que, “*no habiendo sido comunicados oportunamente*”, puede incorporar a dicha lista “*el Juez al resolver sobre la impugnación*” de la misma. Con lo que abre al intérprete una segunda posibilidad: la de entender que los *créditos* pueden ser incluidos en la lista por el Juez al decidir sobre su impugnación, aunque no hubieran sido comunicados antes –y, claro está, no resultaren de los libros o documentos del deudor ni constaren en el *concurso* de otro modo–. Vehículo o vehiculación en suma privilegiada para incorporar el crédito al concurso, y anclado, en la potestad decisional del Juez que ha de resolver sobre la impugnación. Y ésta es la postura, que adopta, que esgrime y que defiende el Supremo en este pronunciamiento de 13 de mayo de 2011.

Es indudable que la lectura del artículo 92, apartado 1, advierte de un intento del legislador de distinguir entre *créditos* comunicados a la administración *concursal*, *tardíamente*, y *créditos* no comunicados a la misma. A ello se une que –a diferencia de lo que sucede en el supuesto del artículo 97, apartado 1– el efecto preclusivo que ha sido declarado en ambas instancias no aparece establecido claramente en la mencionada norma.

El propio tribunal arguye sin tapujo alguno en su fundamento tercero que, si “finalmente, si de las reglas pasamos a los principios, en cuanto mandatos de optimización de aquellas, se advierte fácilmente que las ventajas de dicha preclusión se obtienen con la menos cruenta sanción de subordinación que el propio artículo 92, apartado 1, vincula al incumplimiento de la carga de *comunicación oportuna* impuesta a los *acreedores*”.

Como se expuso en los hechos, dos fueron las certificaciones en las que Agencia Estatal de la Administración *Tributaria* basó su impugnación de la lista de *acreedores*. Una consta librada el treinta y uno de marzo de dos mil seis y se refiere a dos *créditos* contra la *concursada*, por importe de trescientos sesenta euros, con veinticinco céntimos, y de veinticinco mil ochocientos quince euros, con veintiún céntimos. Fue presentada por la titular junto con la demanda incidental.

La otra, reflejo de nuevos *créditos* de distintos importes, consta librada el diecisiete de agosto de dos mil seis y fue presentada en el Juzgado del *concurso* el mismo día de la celebración de la vista del incidente. Los *créditos* objeto de la primera certificación –que es la segunda de las presentadas en el *concurso* por Agencia Estatal de la Administración *Tributaria*– quedan por el Tribunal Supremo finalmente incluidos en la lista, pero lo han de ser con la condición de subordinados, pues no consta la concurrencia de ninguna de las circunstancias a las que la norma del artículo 92, apartado 1, de la Ley 22/2003 condiciona la posibilidad de que se califiquen con “*el carácter que les corresponda según su naturaleza*”.

### 5.1. *La comunicación y el reconocimiento automático*

La Ley Concursal, en aras de favorecer y facilitar la confección del pasivo, ha querido exonerar a ciertos acreedores de la carga de comunicar sus *créditos* en dos momentos, uno, facilitando un reconocimiento automático de ciertos *créditos* cuya existencia y consistencia puede quedar acreditada de un modo indubitado sin necesidad de ninguna demostración por parte del acreedor y, dos, a través de una serie de supuestos que se regulan en el artículo 92 que excepcionan de la sanción de subordinación por falta de diligencia del acreedor en la comunicación de sus *créditos*.

Así las cosas no habrá necesidad de comunicar los *créditos* por aquellos acreedores cuando sus datos consten en los libros y documentos del deudor o que por cualquier razón constaran en el *concurso* –expresión ambigua donde las haya–, así como los que hayan sido reconocidos por sentencia o por laudo, aunque no fueren firmes, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los reconocidos por certificación administrativa, los asegurados con garantía real inscrita en registro público, *créditos* de los trabajadores cuya existencia y cuantía consten en el *concurso*. Pero ¿quién les garantiza la integridad, entidad y esencia de su pretendido y constante *crédito*? Aunque no tenga ese *onere* ¿deberían asegurarse y comunicarlo de todos modos y en cualquier caso aún sabiendo que siempre tienen la posibilidad de impugnar en su caso a través de la vía incidental la lista provisional de acreedores confeccionada a resultados del reconocimiento llevado a cabo por la administración concursal?, ¿cabe una comunicación *ad cautelam*? ¿cabe en suma una comunicación a posteriori y en sede incidental de resolución sobre la impugnación creditual? Esta es la posición favorable que el Supremo abre con esta sentencia de 13 de mayo de 2011.

### 5.2. *La comunicación tardía*

Nada hemos de objetar a la calificación que el legislador otorga a aquellos *créditos* que son comunicados extemporáneamente al *concurso*, es decir, una vez concluido el proceso de certificación de *créditos* al ser aprobada definiti-



vamente por el juez del concurso la lista definitiva de créditos y acreedores en caso de haberse producido oposición a la misma. Créditos que son calificados como todos sabemos como subordinados. Conviene tener presente que la reforma de la Ley 38/2011 de 10 de octubre de la norma concursal y por ende, posterior a esta sentencia, redactó un nueva versión del art. 92 1º señalando: “Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habiendo sido comunicados, o habiéndolo sido de forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de ésta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, ... *aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas*”.

Así, si los créditos comunicados tardíamente sufren esta discriminación es una consecuencia hasta cierto punto lógica y justa, ante la falta de diligencia e incentivación del propio acreedor que ha tardado demasiado tiempo en insinuar y hacer valer su crédito, con lo que acarrea costes mayores al proceso. No ha de ignorarse que, pese a la necesaria y a priori evidente claridad que la norma concursal tuvo en su redacción de 2003, la ingente problemática, amén de vacilaciones, dudas, interpretaciones y lagunas que la práctica ha evidenciado pronto, la reforma mínima y tibia de 2009 sí procuró que los plazos para evacuar la comunicación del crédito por parte del acreedor o pretendido acreedor, cuando menos se aclararan y facilitaran, de ahí que se eliminase en la reforma el *an* temporal de la publicación en diarios.

Es un relegamiento proporcional y, en principio, objetivo a su propia desidia o desinterés en la marcha de sus negocios y relaciones jurídico-económicas. Cuestión distinta es si este acreedor no es culpable de esta tardanza. Todo lo más en cuanto tenga conocimiento del hecho o situación concursal comunicará y tratará de obtener el reconocimiento de su crédito a efectos de participar en el procedimiento. Indudablemente en el ámbito de la comunicación y reconocimiento de créditos es determinante delimitar claramente donde está la línea que separa la tempestividad de la intempestividad en la insinuación de los créditos, en aras de evitar las consecuencias dañinas para el acreedor. El momento relevante para determinar si la comunicación es o no es tardía viene establecido en el artículo 85 de la norma concursal. Cuestión distinta es imputar un onere o carga a este insinuación [MONTÉS, 2004, pp. 64 y ss., VILLORIA, 2005, pp. 307 y ss.]. Ahora bien, para estimar que ha habido retraso en la comunicación del crédito, lo que debe haberse producido extemporáneamente es la comunicación de la información relativa a la identidad del acreedor o a la identificación del crédito, mas no se produce comunicación tardía del crédito si el acreedor se retrasa en indicar que su crédito es privilegiado o, en su caso, cuáles son los bienes afectos, supuestos los dos en los que el crédito si al menos no se reconoce como privilegiado tampoco lo es como subordinado, sino ordinario.

El legislador admite esta posibilidad, la comunicación extemporánea, tardía, pero le anuda una consecuencia en cierto modo proporcional a la falta oportuna de la debida diligencia por parte del acreedor. Lógicamente la finalidad que se busca con esta “causa de subordinación” es tratar de crear una lista de acreedores que refleje del modo más fidedigno posible el pasivo del deudor.

Como bien señala la Sentencia de 27 de julio de 2005 del Juzgado Mercantil núm. 1 de Madrid el juego de los plazos de los arts. 21 y 85 permiten contemplar tres hipótesis: la primera, consistente en que el acreedor del concursado comunique su crédito dentro del plazo del mes previsto en el artículo 21.1.5º LC; la segunda, que el acreedor comunique su crédito una vez transcurrido el plazo del mes previsto en el artículo 21.1.5º LC, pero con anterioridad a la expiración del plazo que la administración tiene para la entrega del informe; la tercera, que el acreedor comunique su crédito transcurrido el plazo que ésta tiene para la presentación de su informe, o no lo comunique. Como es lógico y ante estas tres hipótesis los escenarios cambian, en efecto, en la primera hipótesis la consecuencia es que la administración concursal deberá proceder a examinar la solicitud y la documentación presentada por el acreedor y la valorará según las normas para la determinación de la masa pasiva acordando la procedencia o improcedencia de su inclusión en la lista de acreedores y, en su caso, con la calificación que corresponda. En la segunda hipótesis, la propiamente de comunicación tardía de los créditos, las consecuencias que a la misma se anudan, implican la relevancia que tiene para el acreedor la comunicación de su crédito dentro del plazo que la Ley le concede. Finalmente, en la tercera hipótesis, a los efectos del concurso, el crédito ha desaparecido y, por tanto, el acreedor pierde el derecho a ser reintegrado con cargo a la masa activa, y queda privado de todos los derechos que el reconocimiento del crédito le conferiría en el concurso. Esta última situación significa o bien que el crédito se ha comunicado después de la presentación del informe de los administradores o bien de la ausencia de cualquier tipo de comunicación previa a la impugnación de la lista de acreedores. Es más, en estos casos la comunicación aun cuando no debe calificarse como tal, se lleva a cabo a través de la demanda de impugnación.

El Auto del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid de 10 de marzo de 2005 distingue entre comunicación tardía y comunicación extemporánea del crédito lo que da pie a rechazar una comunicación de créditos acaecida dos meses después de que los administradores concursales hubieren realizado el inventario y la lista de acreedores. El Auto niega toda participación del pretendido acreedor a reintegrarse con cargo a la masa activa del concurso si bien no ignora que el acreedor pueda articular los mecanismos procesales que entienda convenientes a los efectos de procurar obtener el reconocimiento de su crédito, lo cual viene abonado por la previsión del artículo 134 de la Ley Concursal, el cual extiende, en su caso, los efectos del convenio también a aquellos

acreedores que por cualquier causa no hubiesen sido reconocidos como tales en el concurso, lo que acaba generando cierto desajuste entre el plazo máximo para elaborar la lista por la administración y el plazo para comunicar [RECALDE, 2004, p. 1353].

Huelga señala que solicitar el reconocimiento extemporáneo de un crédito únicamente puede circunscribirse a créditos de presentación nueva, nunca a aquellos que han sido ya rechazados en el proceso de verificación. Los límites preclusivos y una mínima lógica procesal así lo testimonian. Intentar de nuevo reconocer un crédito que en su momento ha sido excluido encontraría como fundamento prohibitivo el *ne bis in idem*, que hasta cierto punto la naturaleza jurisdiccional del proceso de verificación exige y reclama. El acreedor debe instar el reconocimiento y verificación de créditos que no hubiere pretendido hacer valer con anterioridad. El acreedor en cambio sí puede comunicar créditos distintos del ya comunicado y rechazado o excluido por la administración concursal o en fase de impugnación ante el juez del concurso. Nada impediría que ante defectos no subsanados en una comunicación anterior, o la falta de justificación documental del crédito, no habiendo sido este tenido en cuenta, pueda ahora volver a instar su reconocimiento aunque el mismo quede relegado en el concurso a la subordinación.

Del mismo modo, tampoco se subordinarán aquellos créditos para cuya determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones públicas. Y son precisamente estos dos extremos, el de no reconocer ciertos créditos o aplicarles la subordinación, los que están provocando la gran mayoría de los incidentes concursales conforme al artículo 192 de la Ley. En cierto modo, la Ley Concursal obliga a reconocer todos aquellos créditos cuya existencia pueda ser demostrada de un modo indubitado de la documentación del concursado, como también obliga a un reconocimiento automático de aquellos créditos cuyo reconocimiento es imperativo.

### 5.3. *Créditos reconocidos por certificación administración pública*

Estos créditos presentan una doble regulación en la norma concursal, de un lado, una regulación sumamente favorecedora de los mismos de cara a su reconocimiento, de otro, el beneficio incondicionado de su contingencia en tanto la administración, cual acreedora de un crédito público inicie labores de fiscalización a través de la inspección y comprobación de cara a certificar, ratificar, la cuantía y entidad en su caso definitiva del crédito. No cuestiona la sentencia de la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Álava de 9 de marzo de 2011, como la inclusión en la lista de acreedores de los créditos reconocidos por certificación administrativa. Si bien, esta regla tiene unos límites impuestos por la exigencia de que debe tratarse de créditos concursales, de modo que si se evidencia que el crédito no pudo nacer o generarse debido a los efectos legales de la declaración de concurso, deberá excluirse de la certificación. Algo

que ocurre por ejemplo con los recargos de demora administrativos devengados con posterioridad a la declaración de concurso, ya que si a partir de ese momento el concursado no puede pagar los créditos concursales, no cabe un recargo a modo de sanción por la falta de un pago que no pudo efectuarse por impedirlo el sistema concursal.

Por todos es conocido que la Administración tributaria, como toda Administración pública, goza de un reconocimiento creditual alternativo al general. Se trata de créditos que gozan y se benefician de un reconocimiento –mal llamado– forzoso, pues nada es forzoso y menos cuando la inactividad y cierta inoperancia acuden solícitas en el concurso por la mera constancia en certificaciones administrativas. No todo consta en estas certificaciones, ni siquiera para la propia administración. Ni siquiera siempre hay éstas, o se expiden con un mínimo de rigor, criterio y oportunidad. Incluso, y a pesar de ciertas reticencias y pareceres discrepantes, creemos, al igual que otros autores ya han manifestado, que habrá que ampliar este ámbito a aquellos créditos que consten en expedientes administrativos [crítico respecto a protocolos notariales FERRÉ FALCÓN, 2006, p. 382; a favor MERCADAL, 2004, p. 451]. Unas certificaciones que exteriorizan objetivamente la existencia de obligaciones pendientes de ejecución y a favor de la Administración Pública. Es la Administración la que certifica su existencia, la que, en suma, dota de ese plus de credibilidad y también de legitimidad aparente, de modo que es acreedora de una pretensión patrimonial frente al deudor concursado. No importa la causa, sino su constancia [FERRÉ, p. 213]. Se trata de deudas pendientes de satisfacción y por consiguiente una responsabilidad del deudor que se hace exigible a través de estos certificados que gozan de igual fuerza que si se tratase de una sentencia judicial.

Pero a pesar de esa suerte de pseudo reconocimiento oficial o por voluntad legal que no oficioso, todo acreedor tiene el *onere* de insinuarse, de buscar y hallar el camino de su propia autotutela. Es cierto que una de las grandes novedades de la Ley Concursal en este ámbito ha sido la de un diseño amplio del cómo y el modo de reconocer los créditos, sobre todo a aquellos ya puestos de manifiesto en el procedimiento, bien sea a través de la comunicación, como los que resultaren de los libros y documentos del deudor o por cualquier razón constaren ya en el concurso.

Los créditos públicos también han de insinuarse y ser reconocidos en el concurso por los administradores. Al constar en las certificaciones su reconocimiento es forzoso, sin que se genere indefensión [LINARES, 2008, p. 166]. Cuestión distinta es cuando estas certificaciones se presentan extemporáneamente o fuera de plazo o como en los hechos de esta sentencia de 13 de mayo 2011 al no haber transcurrido el periodo de pago voluntario. La pauta no es otra que la obligación de la administración del concurso de incluir a aquellos acreedores que, aún no habiendo insinuado sus créditos, aquellos constan de modo suficiente como tales.

Pero la proporcionalidad solamente la brinda el grado de diligencia y autotutela que cada acreedor esté dispuesto a asumir, con independencia de las dificultades de información y publicidad que un procedimiento concursal todavía arrastra. Pero el interrogante es claro, a saber, un acreedor o pretendido acreedor que conoce la existencia de la situación concursal, o que debía razonablemente conocerla, ¿debe comunicar el crédito, tiene dicha carga?, y demos aun un paso más. Y si ese acreedor que no solo conoce la existencia del concurso sino que además comunica un crédito pero no otro, ¿tiene realmente derecho a asirse a que los créditos no comunicados, quizás porque todavía desconoce la existencia real de los mismos, fruto de una inspección, entren en el concurso por la vía residual de ser créditos contingente sin cuantía previa, o que en un determinado momento y como fruto de esa labor de inspección se manifiesten de ser positiva la misma extemporáneamente?, ¿hasta qué punto la administración concursal queda obligada al reconocimiento de un crédito eventual de un acreedor que él mismo no solicita pues ignora su consistencia y existencia real? Esta y no otra, es la situación tan arraigada de la Agencia Tributaria cuando pretende que más allá del período de comunicación, se incluyan créditos a través de una cláusula residual que como pauta ad cautelam tiene por norma incluir en todas las comunicaciones que realice.

El crédito que pueda resultar o no de una labor inspectora, todavía no es crédito en el momento de la inspección. Podrá llegar a serlo, tal vez no, de ahí que no es bueno vestir con ropajes concursales situaciones de hecho que sólo son fácticas, no jurídicas. Un crédito contingente se adhiere a un algo, a una posibilidad de crédito, no a una situación presunta e inexistente de momento. Lo que pretende la Agencia Tributaria a través del residuo o cláusula abierta, ni es condición, ni tampoco está sometido a ninguna litigiosidad, con lo que malamente puede arrojarse bajo el paraguas de los créditos contingentes, tal argucia o estrategia está totalmente fuera de lugar. El que como ejercicio de función pública lleve a cabo labores de inspección no significa sino el mero análisis de los hechos imponderables y la actuación positiva u omisiva de los contribuyentes. El mero y aislado hecho de inspeccionar no implica *per se* la existencia de irregularidad alguna, éstas existirán cuando se levante el acta de disconformidad o se dicte algún tipo de resolución sancionadora.

El hecho de que el apartado segundo del artículo 86 de la norma concursal disponga que “se incluirán necesariamente en la lista de acreedores” los créditos reconocidos “por certificación administrativa”, no puede impedir que la administración concursal pueda y deba revisar, también impugnar, la calificación que de las distintas partidas realice la Administración Pública en los términos establecidos en el artículo 94.

La norma no es –como bien ha señalado la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Número 1 de Oviedo de 10 de mayo de 2006–, sino una traslación al ámbito concursal del principio de ejecutividad inmediata y presunción de

legitimidad de que gozan los actos administrativos (artículos 56 y 57 de la Ley 30/1992) y con ella se viene a imponer a la administración concursal la necesaria inclusión en la lista de acreedores de la suma certificada por una Administración Pública como crédito de su titularidad, de tal manera que el único margen de decisión posible para el órgano concursal queda limitado a la clasificación que merece dicha suma, todo ello sin perjuicio de la posibilidad que le asiste de impugnar el acto administrativo de que se trate a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica (artículo 86. 2 *in fine* de la Ley Concursal), y de solicitar del juez del concurso la adopción de las medidas cautelares que en su caso estime oportunas para tutelar el interés de la masa y asegurar las consecuencias de una eventual resolución que acoja la ineficacia del acto administrativo impugnado.

Así las cosas, los créditos de derecho público de las Administraciones Públicas y sus organismos públicos recurridos en vía administrativa o jurisdiccional quedan reconocidos como sometidos a condición resolutoria durante dicha pendencia, gozando por lo tanto de la consideración de un crédito puro en tanto no se cumpla aquella eventualidad, con la legitimación de su titular para el ejercicio de los mismos derechos que le corresponderían a otro acreedor de su misma clasificación (artículo 87.1 y 2 de la Ley Concursal). Como bien se ha señalado, es más lógico pensar que el efecto de la comunicación simplificada no es eximir a los acreedores de la obligación de comunicar sus créditos a la administración concursal, sino más bien imponer a ésta la obligación de informar a los acreedores de los créditos que constan en el proceso [VÁZQUEZ LÉPINETTE, P. 125].

Al igual que el resto de créditos que gozan de reconocimiento forzoso podrán ser también impugnados por la administración del concurso, con la peculiaridad que al enjuiciarse la legalidad de actos administrativos recurridos en vía administrativa o judicial tendrán la condición de créditos sometidos a condición resolutoria. Los créditos públicos que consten en certificaciones administrativas gozan por virtud de la ley de la consideración de créditos sometidos a condición resolutoria (art. 87 LC) gozando de eficacia y validez [GONZAGA SERRANO DE TOLEDO, p. 3266; GARCÍA-OVIES, p. 606]. En caso de impugnación en vía contencioso administrativa y dada la *vis atractiva* que genera el procedimiento concursal, será el juez del concurso el competente para dirimir sobre la legalidad y legitimidad del crédito [conforme CORDERO LOBATO, p. 1021]. Vid. sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2006.

A nuestro juicio gozarían también de un reconocimiento automático aquellos créditos que se exterioricen como consecuencia de la labor inspectora de las administraciones públicas. En efecto, a través de los procedimientos de inspección que haya podido incoar la Administración Pública, normalmente en casos de infracciones de normas tributarias, laborales y de la seguridad social, de higiene en el trabajo y un largo etcétera, puede determinarse la exis-

tencia de un crédito a favor de la Administración, crédito que no siempre tiene por qué responder a una naturaleza de sanción y por ende, necesariamente subordinado. Crédito que puede nacer o generarse incluso después de expirar el plazo de comunicación o ser comunicado temporáneamente con el carácter de litigioso conforme a los parámetros del artículo 87.3 de la norma concursal, lo que entre otros extremos significa su reconocimiento como crédito contingente con la clasificación que le correspondiese conforme a su naturaleza. El rango o el grado sólo opera respecto del principal no así por los intereses y/o sanciones, recargos, en consonancia con la infracción administrativa, que serían relegados a la subordinación [conforme MERCADAL, p. 451, FERRÉ, p. 211].

#### 5.4. *Cuestiones prácticas entorno a las certificaciones administrativas en la fase de reconocimiento*

Empieza a ser una constante en el reconocimiento y verificación de créditos, y máxime, si de la administración tributaria se trata cuando no de la seguridad social, la rectificación interesada y el alza de la cuantía de sus créditos. Rectificación efectuada eso sí, transcurridos ya los plazos de comunicación, reconocimiento e incluso de impugnación. En efecto, no se trata de una cuestión accidental o aislada, antes bien, empieza a generalizarse con tanta insistencia como contumacia. La cuestión, delicada cuando menos, es que tales rectificaciones se comunican por cauces poco heterodoxos o mal justificados, de un modo genérico e inespecífico, sin concretar y delimitar debidamente. No se certifica debidamente, mucho menos específicamente. Y eso sí, extemporáneamente cuando la lista provisional y el informe de la administración concursal ya están, al menos, evacuados. Incluso la situación llega al momento en que concluida la fase de impugnación de la lista de acreedores y ratificada definitivamente por el juez, se intenta por esta vía incrementar el quantum, privilegiado o no, de tales créditos. No se nos esconde que esta actitud empieza a ser una contestación un tanto arbitraria a la subordinación automática de aquellos créditos que dimanen de intereses, y entre ellos, la joya no de la corona sino de la disputa, los recargos tributarios, en todo caso y sin ninguna duda, créditos subordinados, nunca privilegiados, tampoco ordinarios [PÉREZ ROYO, 2007; VEIGA, 2007].

Si la Agencia tributaria realiza tempestivamente una única comunicación no es admisible que a posteriori o en ese mismo momento pero a través de una indeterminación manifiesta, pretenda incrementar su crédito tributario en una cuantía inespecífica y pendiente de determinación aferrándose a una labor de inspección que sí inició con anterioridad a la comunicación del crédito pero de la que se ve incapaz de concretar el resultado de tal labor de inspección, tratando finalmente de solicitar al Juzgado la inclusión de esos “posibles” créditos, eventuales y no concretados en modo alguno, bajo el ropaje del ar-

título 87.3 calificándolos según les corresponda, y sin cuantía propia. Ésta no especifica, no individualiza y ni siquiera trata de identificar bajo unos mínimos parámetros cuáles podría ser esos créditos. Y por aquí viene toda la debilidad muscular y jurídica de la pretensión exorbitante de la administración tributaria. Es indubitado por lo demás la incapacidad o imposibilidad de la Agencia Tributaria de cuantificar y probar ese eventual crédito a su favor, bien sea por hallarse en el momento de la comunicación de créditos en plena actividad inspectora, bien sea porque de esa actividad nada resulta. Mas algo ha de quedar meridianamente claro, parapetarse en semejante actividad inspectora no exime al pretendido acreedor de insinuar su crédito en el concurso, algo que simplemente no llevó a cabo. Lo que sucede es que no hay crédito, no puede demostrarse, ni en ese momento, ni en el posterior de impugnación de algo que ni siquiera se comunicó. Incluso se interpreta sesgadamente el propio artículo 92.1 de la norma concursal. Un artículo que no está pensado para aquellos créditos que sean comunicados extemporáneamente pero al cobijo de la actuación inspectora de las Administraciones Públicas, sino los que simplemente se comunican intempestivamente. La norma es genérica, la excepción, particularísima. Incluso la previsión legal de ampararse bajo una labor de inspección no es óbice para que no se lleve a cabo el deber de insinuación y que corresponde a todo acreedor, sea éste público o privado. Es un deber genérico, de todo concurrente que quiera obtener satisfacción concursal. El artículo 92 simplemente excluye de las consecuencias de la comunicación tardía aquellos créditos que afloran como consecuencia de esa actividad comprobatoria de presuntas omisiones o irregularidades.

Si realmente la Administración tributaria está llevando a cabo una labor inspectora debía de haber comunicado su crédito dentro del período general del artículo 21.1.5º de la Ley Concursal proponiendo su calificación como contingente, pero no por ser litigioso ni sometido a suspensión o resolutoria, sino por que la condición era que se estaba fiscalizando y llevando a cabo una comprobación e inspección, por lo que la contingencia era que hasta tanto ésta no concluyese no se podía determinar nada. También no es menos verdad que incluso la Agencia tributaria podía comunicar de forma tardía el crédito con la justificación de encontrarse en plena labor inspectora, coas que no hizo, y en cuyo caso tendría derecho a que el crédito fuera incorporado en la lista de acreedores con la calificación que correspondiera a su naturaleza, con exclusión de os efectos que produce la comunicación tardía, que es lo que expresamente establece el artículo 92.1 que no dice otra cosa, como parece ser que ahora se pretende. Y es que tanto doctrina como sobre todo jurisprudencia de los Juzgados de lo Mercantil se han prodigado hasta la saciedad en apuntalar el momento de la comunicación así como lo que realmente es una comunicación tardía, que dimana precisamente del juego vertebrado de los artículos 21 y 74 de la Ley Concursal, con las tres hipótesis por todos conocidos y repetidas por cientos de sentencias, a saber, comunicación en el plazo



del mes previsto en el artículo 21.1.5º, comunicación a la Administración del concurso una vez transcurrido este último plazo pero antes de que aquéllos evácuénle informe sea o no prorrogado conforme al juego de los artículos 74 y 191 de la norma concursal y, en tercer lugar, comunicación efectuada una vez transcurrido el plazo de presentación de informe, adviértase que no se habla de entregado el informe. En un caso estamos ante comunicación tempestiva y oportuna, en otro, tardía y, en el tercero, extemporánea.

No puede negarse que si la nueva certificación aportada por la Tesorería General de la Seguridad Social o de la Agencia Tributaria responde, y responde eso sí, de un modo cabal y fidedigno a una labor o actividad investigadora en sentido estricto, dichos créditos han de ser reconocidos y situados en el lugar correspondiente por mucho que la lista ya se hubiere cerrado aún de modo definitivo, por lo que la subordinación automática por extemporaneidad no operaría. Ahora bien, el problema es dirimir realmente cuándo estamos y cuándo no ante una actividad de investigación y desde cuándo se ha iniciado ésta. Y las dudas, como los interrogantes son muchos. Actividad que se inicia de oficio y ha de notificarse al concursado y por extensión a la administración concursal. La actividad inspectora no se inicia caprichosamente, antes bien, responde a un plan de inspección, no se inspecciona a quién se quiera, sino a quien esté incluido en un plan de inspección, o se le incluya expresamente. De otro lado ¿acaso es lo mismo o guarda identidad de razón un actividad investigadora y una mera actividad de comprobación?, y ¿cómo ha de expedirse y qué naturaleza tiene esta nueva certificación, si es que existe y no se trata de una mera comunicación verbal o una simple modificación sin certificación alguna a la administración concursal o al juez del concurso?, ¿es que no puede acaso la administración concursal cuestionar o poner en duda que las certificaciones extemporáneas, amén de interesadas, por parte de la Agencia Tributaria o en su caso de la Tesorería General de la Seguridad Social no respondan realmente a una actividad de inspección y sí en cambio de mera comprobación?, ¿significa lo mismo inspeccionar que comprobar?

Este es precisamente uno de los trasfondos de la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Número 1 de Oviedo [Autos 589/2006] de 12 de marzo de 2007 y en la que la administración concursal pone en duda que la certificación emitida por la Tesorería de la Seguridad Social sea el resultado de una actividad de inspección, pues en la misma se hace constar literalmente que es “consecuencia de las modificaciones introducidas en el fichero general de recaudación”. Para el Magistrado en cuestión resulta evidente que la nueva certificación aportada por la Tesorería responde, si no a un actividad investigadora en sentido estricto, si a una actividad de comprobación que viene englobada en aquélla. Se impone, por consiguiente el reconocimiento de la cuantía en la certificación.

No ha de perderse de vista que la potestad de comprobación, de naturaleza inquisitiva, de indagación en todo caso, e investigación, amén de función

administrativa en esencia, típica por lo demás, se realiza con una finalidad palmaria y a la vez concluyente, a saber, la liquidación definitiva de una obligación, de la deuda tributaria. Investigación y comprobación, que partiendo de la unicidad final de ambos conceptos, ha de desempeñarse en todo caso conforme a los parámetros del principio de legalidad. Las Administraciones públicas gozan de potestad certificante, de inspección, comprobación y sobre todo, de potestad sancionadora, potestades todas que se ejercerán conforme a los principios aplicables en el ámbito administrativo. Es evidente que si la administración inicia un procedimiento sancionador contra el concursado siempre y cuando su acción u omisión sea dolosa o culposa y esté tipificada como tal en la Ley tributaria, la sanción, o por mejor decir, la multa resultante, siempre asumirá la condición de crédito tributario, por mucho que el procedimiento responda inicialmente a una labor o actuación de inspección. Y según el artículo 86 de la norma concursal, tales créditos nunca sería postergados, mas este sí lo es por la naturaleza sancionatoria del mismo y no por el procedimiento o actividad que lo impone. Sanciones que se ensamblan bien en un proceso concursal, pues las mismas surgirán como consecuencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, es decir, incumplimiento total de la obligación de llevanza de contabilidad o de los libros, llevanza de contabilidades distintas respecto de una misma actividad, llevanza incorrecta, falsedad de asientos, omisión de operaciones realizadas, contabilización en cuentas incorrectas, etc.

Pero ¿qué valor ha de darse a las certificaciones públicas que se entregan y reciben en el juzgado fuera de plazo?, ¿estamos ante créditos subordinados?, o ¿qué sucede con aquellos certificados que se han entregado o emitido dentro del plazo de reconocimiento y que, en cambio, han sido rectificadas al alza, curiosamente nunca a la baja, fuera de plazo?, ¿a qué obedece la rectificación, a un error material?, ¿ha de entenderse lo mismo por comprobación e inspección? La STS admite el reconocimiento por el Juez en la vista oral del incidente concursal de impugnación.

Comprobar, como bien reza el aserto segundo del artículo 145 de la LGT tiene por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por lo obligados tributarios en sus declaraciones. Investigar (artículo 145.3 LGT) busca o trata de descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. A priori los ámbitos de actuación de cada una de las dos actividades parecen estar separadas nítidamente, el problema sin embargo radica o viene, como bien se ha señalado, en que el ejercicio de una y otra se presenta de modo unitario, esto es, como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar la corrección de la situación tributaria del obligado, en nuestro caso, el concursado. Sobre el carácter indagatorio de la comprobación e investigación [MARTÍN QUERALT, p. 406].

### 5.5. Conclusión

El Supremo se inclina por la segunda de las vías interpretadoras sobre la tempestividad o no de la comunicación de créditos y abre, abría, en ese momento, antes de que se produjeran reformas sucesivas en la norma concursal, la vía a que en y durante el transcurso del incidente impugnativo el propio Juez resolviese el reconocimiento y clasificación creditural incluso cuando en ese interin procesal se presentasen, como es el caso, nuevas certificaciones administrativas tributarias. Lo que no obsta a la clasificación subordinada del crédito si se cumplen taxativamente los parámetros establecidos según el artículo 92 concursal.

## 6. Bibliografía utilizada

- FERRÉ FALCÓN, *Los créditos subordinados*, Cizur Menor, 2006.
- GARCÍA GÓMEZ, “Sanciones tributarias y créditos contra la masa (STS 23.2.2011)”, *ADCo*, 2012, n° 25, pp. 425 y ss.
- GARCÍA-OVIES, “El tratamiento en el concurso de los créditos tributarios pendientes de cuantificación”, *ADCo*, 2006, n° 8, pp. 603-610.
- GONZAGA SERRANO DE TOLEDO, “Especialidades del tratamiento de la administración pública en la Ley Concursal”, *Estudios Homenaje a Manuel Olivencia*, III, Madrid, 2005, pp. 3245 y ss.
- LINARES GIL, “Jurisdicción del Juez del concurso y autotutela administrativa”, *RCP*, 2008, n° 8, pp. 163 y ss.
- MARTÍN QUERALT, et. al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 17ª ed., Madrid, 2006.
- MERCADAL VIDAL, “Art. 85”, en *Nueva Ley Concursal*, (SALA/MERCADAL/ALONSO(Coords.)), Barcelona, 2004.
- MONTÉS, “El régimen de los créditos subordinados en la Ley Concursal”, *ADCo*, 2004, n° 1, pp. 49 y ss.
- PÉREZ ROYO, “El privilegio general de los créditos tributarios (según la “interpretación auténtica” contenido en el proyecto de Ley de Ejecución Singular)”, *Quincena Fiscal*, 2007, n° 1, pp. 11 y ss., también publicado en *ADCo*, 2007-2, n° 11, pp. 193 y ss..
- RECALDE, “Art. 75. Estructura del informe”, *Comentario de la Ley Concursal*, (ROJO/BELTRÁN(Dirs.)), I, Madrid, 2004, pp. 1346 y ss.
- TIRADO, *Los administradores concursales*, Cizur Menor, 2005.
- VÁZQUEZ LÉPINETTE, *Administraciones públicas y derecho concursal*, Madrid, 2006.
- VEIGA COPO, “La contrarreforma del privilegio tributario: la obstinada lucha de la Hacienda Pública”, *La Ley*, 11 de septiembre de 2007, pp. 1 y ss.
- La masa pasiva del concurso de acreedores, 2ª ed., Cizur Menor, 2012.
- VILLORIA RIVERA, “¿Tiene la administración concursal obligación de reconocer determinados créditos, aun cuando su titular no los haya comunicado en tiempo y forma?”, *RCP*, 2005, n° 3, pp. 307 y ss.