

**TRIBUTARIOS DEL CONCURSO:**  
**LA PARTICIPACIÓN DEL ACREEDOR TRIBUTARIO Y SU**  
**IMPACTO EN EL RÉGIMEN CONCURSAL**

**PAOLO DEL ÁGUILA RUIZ DE SOMOCURCIO**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Candidato a magister en Derecho con mención en Derecho de la Competencia y de la Propiedad Intelectual por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Profesor de Derecho Concursal y de Seminario de Derecho Mercantil en la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Profesor de Derecho de la Competencia en la Universidad de Lima.  
Profesor de Derecho Empresarial en la Ejecutivo MBA de la Escuela de Posgrado de la Universidad San Ignacio de Loyola.

**MARCOS GUEVARA SALCEDO**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Adjunta de Docencia en los cursos de Derecho Concursal y Seminario de Derecho Mercantil en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

**SUMARIO:**

I. Introducción.- II. El reconocimiento de los créditos de origen tributario.- III. El Acreedor tributario y su participación en la junta de acreedores.- IV. Las normas tributarias vinculadas con empresas sometidas a procedimientos concursales.- V. Alcances de las normas tributarias sobre los concursos vigentes.- VI. Conclusiones.

**I. INTRODUCCIÓN**

El artículo II del Título Preliminar de la Ley 27809, Ley General del Sistema Concursal (en adelante LGSC), señala que los procedimientos concursales tienen por finalidad propiciar un ambiente idóneo para la negociación entre los acreedores y el deudor sometido a concurso, que les permita llegar a un acuerdo de reestructuración o, en su defecto, a la salida ordenada del mercado, bajo reducidos costos de transacción.

Esta norma introductoria de la LGSC tiene por principal virtud presentar –desde el primer momento– el escenario complejo y no siempre pacífico en el que se desenvuelven los procedimientos concursales. Así, mientras que en un proceso de obligación de dar suma de dinero tramitado en la vía civil, el acreedor recurrirá a todos los mecanismos a su alcance a efectos de cobrar directa e individualmente la acreencia que le es debida, en los procedimientos concursales los acreedores, provenientes de los más distintos orígenes y guiados por los intereses más diversos –muchas veces opuestos entre sí–, se ven obligados a renunciar a su interés individual al tener que reunirse con los demás acreedores a efectos de adoptar decisiones que resulten en beneficio de la colectividad. De ahí que la cooperación entre los acreedores, lo cual incluye al Estado en su rol de acreedor tributario, sea fundamental para el correcto desarrollo de este tipo de procedimientos.

Una característica común que tienen tanto el régimen concursal como el régimen tributario es la especialidad de sus normas, es decir, las disposiciones de estas disciplinas son, por definición, de aplicación preferente sobre cualquier otra norma que regula una misma materia. Ciertamente, la convivencia de ambas resulta pacífica cuando sus normas regulan supuestos distintos, pero no lo es tanto cuando estas regulan materias que se yuxtaponen.

Surge en este último supuesto la legítima duda respecto de cuál de estas normas debe primar en su aplicación. La respuesta a esta pregunta ha motivado algunas veces –sobre todo cuando empezó a regir el moderno sistema concursal en 1993– opiniones encontradas entre la autoridad

concurzal y la autoridad tributaria, las que, en vez de contribuir al esclarecimiento del asunto, han terminado por acrecentar las dudas iniciales.

Mediante el presente trabajo pretendemos colaborar con el esclarecimiento de algunas de las dudas que se han presentado en materia concursal-tributaria, desde el punto de vista del acreedor tributario como partícipe del procedimiento concursal. Previamente, formularemos algunas notas acerca de los criterios jurisprudenciales para el reconocimiento de los créditos tributarios, así como de la posición del Estado, en su calidad de acreedor tributario que participa como cualquier otro acreedor en el procedimiento concursal de un contribuyente en crisis o insolvente.

## II. EL RECONOCIMIENTO DE LOS CRÉDITOS DE ORIGEN TRIBUTARIO

Verificada la situación de crisis económico-financiera por la que atraviesa una determinada empresa o persona, la Comisión de Procedimientos Concursales de INDECOPI procede a emitir la correspondiente resolución declarativa de la situación de concurso. Una vez que dicho acto administrativo haya quedado consentido o firme, corresponde informar de la indicada situación patrimonial al mercado<sup>1</sup>, a efectos de que todo aquél sujeto relacionado con el referido agente económico adopte las medidas que estime más conveniente a sus intereses.

En caso que un acreedor decida participar en el procedimiento concursal, deberá presentar una solicitud de reconocimiento de créditos a la Comisión de Procedimientos Concursales de INDECOPI, la cual debe sustentarse en toda aquella documentación que acredite de forma fehaciente la existencia, origen, legitimidad y cuantía de los créditos cuyo reconocimiento está invocando ante la autoridad administrativa concursal.<sup>2</sup>

El caso del reconocimiento del acreedor tributario es peculiar y, por tanto, absolutamente distinto al de otro acreedor integrante del concurso. En la generalidad de casos, las obligaciones de una empresa concursada se producen como consecuencia de su actuación en el mercado donde se interrelaciona con otros agentes; el origen es, pues, la voluntad de celebrar un contrato –sea este de naturaleza comercial, civil, laboral, bancaria o previsional–, aspecto volitivo que no encontramos cuando se trata de una obligación tributaria.

En efecto, en tales casos, producto del *ius imperium*, el Estado establece mandatos legales relativos a la asunción de obligaciones y pagos que los actores económicos deben cumplir, en tanto realicen actividades económicas o laborales, generando con esto una renta determinada o transacciones sobre bienes y servicios. En esta situación, la posibilidad probatoria del Estado para mostrar la existencia de su crédito es limitada; de ese modo, salvo que cuente con la declaración del contribuyente, la existencia de tales créditos viene dada por la determinación que la propia autoridad tributaria pueda realizar.

Atendiendo a lo anterior, la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal de INDECOPI aprobó el siguiente criterio, formando un precedente de observancia obligatoria<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Artículo 32 de la LGSC.- Difusión del procedimiento

32.1. Consentido o firme la resolución que dispone la difusión del procedimiento, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI dispondrá la publicación semanal en el diario oficial El Peruano de un listado de los deudores que, en la semana precedente, hayan quedado sometidos a los procedimientos concursales (...).

<sup>2</sup> Artículo 37 de la LGSC.- Solicitud de reconocimiento de créditos

37.1. Los acreedores deberán presentar toda la documentación e información necesaria para sustentar el reconocimiento de sus créditos, indicando los montos por concepto de capital, intereses y gastos liquidados a la fecha de publicación o que se refiere el artículo 32, e invocar el orden de preferencia que a su criterio les corresponde con los documentos que acreditan dicho orden (...).

<sup>3</sup> Dicho precedente de observancia obligatoria fue aprobado mediante la Resolución No. 072-96-TDC de fecha 25 de octubre de 1996, recaído en el Expediente N.º 005-95-CRE-CCAL. Posteriormente fue modificado por la misma

- a) Con la solicitud de reconocimiento de créditos de origen tributario, es necesario que se presenten los instrumentos o documentos sustentarios que acrediten el reconocimiento por el deudor o, en su caso, que hayan sido debidamente notificadas al deudor tributario.
- b) Para que la Comisión o una entidad delegada reconozca los créditos de origen tributario que previamente no hayan sido reconocidos por el deudor, deberá verificar que el plazo de ley con que cuenta el deudor para impugnar de dichos créditos ante la administración tributaria ya haya vencido.
- c) No procede el reconocimiento de los créditos de origen tributario, cuando quede fehacientemente acreditado que dichos créditos se encuentran controvertidos en la vía administrativa. Si procederá el reconocimiento respecto de la parte de los créditos no controvertidos.
- d) Procederá el reconocimiento de los créditos a los que se refiere el presente precedente de observancia obligatoria, cuando se acredite que la resolución de la administración tributaria ha quedado consentida, o que el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento sobre la controversia sometida a su consideración<sup>11</sup>.

En tal sentido, el Estado deberá cumplir con los indicados requisitos a efectos de obtener el reconocimiento de sus créditos de origen tributario por parte de la autoridad concursal y, con ello, gozar de todos los beneficios que la calidad de acreedor reconocido le concede en los procedimientos concursales.

### III. EL ACREEDOR TRIBUTARIO Y SU PARTICIPACIÓN EN LA JUNTA DE ACREEDORES

Los acreedores que obtienen el reconocimiento de sus créditos por parte de la autoridad concursal gozan de dos tipos de derechos:

- a) **Derechos Políticos:** los acreedores reconocidos participan con voz y voto en las Juntas de Acreedores. El derecho de voz es el atributo que detenta el titular del crédito reconocido para formular propuestas, deliberar y emitir opiniones respecto de los asuntos que se discutan en Junta. En tanto, el derecho al voto es la facultad decisoria que asiste a dicho acreedor; este se ejerce en función al monto de crédito reconocido, el mismo que comprende un porcentaje del total del pasivo del deudor, verificado por la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI. Los derechos políticos también incorporan el ejercicio al derecho de control y fiscalización del cumplimiento debido de los acuerdos adoptados, para lo cual se podrá solicitar los informes correspondientes<sup>12</sup>; así como el ejercicio de los mecanismos de impugnación de acuerdos previstos en la LGSC.<sup>13</sup>

autoridad a través de la Resolución No. 021-97-TDC de fecha 22 de enero de 1997, recaída en el Expediente No. 006-95-05-CRE-CCAIL.

<sup>11</sup> Artículo 51 de la LGSC.- Atribuciones genéricas y responsabilidades de la Junta de Acreedores, Comité, Administradores y Liquidadores

"51.1 Sin perjuicio de las demás que se señalan en los artículos de la Ley, la Junta tendrá las siguientes atribuciones genéricas: (...)

b) Supervisar la ejecución de los acuerdos que haya adoptado conforme al literal anterior, para lo cual podrá tomar todas las medidas que considere pertinentes;

c) Solicitar al administrador o liquidador, según el caso, la elaboración de informes económicos financieros que considere necesarios para la adopción de sus acuerdos".

<sup>12</sup> Artículo 118 de la LGSC.- Impugnación y nulidad de acuerdos

"118.1 El deudor o los acreedores que en conjunto representen créditos de cuantía menos el 10% del monto total de los créditos reconocidos por la Comisión, podrán impugnar ante lo mismo, los acuerdos adoptados en Junta dentro de los diez (10) días siguientes del acuerdo, sea por el incumplimiento de las formalidades legales, por inobservancia de los dispositivos

- b) **Derechos Económicos:** los acreedores reconocidos cobrarán sus acreencias en el marco del respectivo procedimiento concursal, de forma preferente respecto a aquellos que no obtuvieron dicho reconocimiento o que, pese a su condición de acreedores, no lo solicitaron ante el INDECOPI.

A efectos de crear incentivos para que los acreedores se apersonen de forma oportuna a los procedimientos concursales, la LGSC ha estimado conveniente conferir derechos políticos únicamente a aquellos acreedores que soliciten el reconocimiento de sus créditos dentro de los treinta días hábiles posteriores a la fecha de publicación del aviso de difusión al que se refiere el artículo 32 de dicho cuerpo normativo.<sup>4</sup> Nótese, sin embargo, que la restricción se dirige a los derechos políticos, no a los derechos económicos del acreedor. En ese sentido, formarán parte de la Junta del concursado únicamente aquellos acreedores concursales<sup>5</sup> que obtengan el respectivo reconocimiento de sus créditos por parte de la autoridad concursal.

Cabe señalar que bajo nuestro actual esquema normativo, la Junta de Acreedores es el principal órgano de la concursada, en la medida que únicamente corresponde a dicho colegiado decidir, entre otros aspectos, el destino de su deudor, pudiendo optar entre su reestructuración patrimonial o su disolución y liquidación, conforme estime más conveniente en cada caso concreto.

El trato que corresponde al acreedor tributario dentro de la Junta de Acreedores está regido por las disposiciones contenidas en el artículo 48 de la LGSC<sup>6</sup>, las cuales confieren a dicho acreedor ciertas cargas, pero al mismo tiempo mayores privilegios que le otorgan una mejor posición que al resto de acreedores que forman parte del concurso, lo cual indudablemente beneficia a dicho acreedor.

Con relación a las cargas que pesan sobre el acreedor tributario, identificamos dos en el artículo precitado, a saber: (i) la obligación de pronunciarse acerca de temas de contenido calificado o sustantivo, bajo responsabilidad administrativa; y (ii) el deber de fundamentar su voto cuando su

*contenida en el ordinamiento jurídico, o porque el acuerdo constituye el ejercicio o ejercicio ablativo de un derecho. Asimismo, cualquier cuestionamiento sobre la convocatoria y reunión de la Junta de Acreedores deberá efectuarse mediante el procedimiento previsto para la impugnación de acuerdos”*

**\* Artículo 34 de la LGSC.- Apersonamiento de acreedores al procedimiento**

34.1 Tienen derecho a participar con voz y voto en la reunión de instalación de Junta y en las posteriores las acreencias que soliciten el reconocimiento de sus créditos dentro del plazo de treinta (30) días posteriores a la fecha de publicación del aviso que informa sobre la situación de concurso, más el término de la distracción, y que hayan obtenido su reconocimiento. [...]

34.3 Concierne el derecho a voz y voto en las Juntas quienes obtengan el reconocimiento tanto de sus créditos”.

4. Los acreedores concursales son aquellos que mantienen créditos devengados hasta la fecha de publicidad del acogimiento del deudor al procedimiento concursal, conforme lo dispone el artículo 15.1, concordado con el artículo 32 de la LGSC. Nótese que el criterio asumido por la LGSC para considerar a un acreedor como concursal es la fecha de devengo u origen del crédito, más no la fecha de vencimiento del mismo. En tal sentido, un acreedor concursal es aquel cuya relación jurídica con el deudor se celebró antes de la fecha de publicidad del concurso, a pesar que el vencimiento sea posterior a dicha “fecha de corte”. Un acreedor post-concursal, por el contrario, es aquel cuya acreencia se origina con posterioridad a la fecha en mención, y al que, por tanto, no se aplican —en principio— los efectos del concurso.

**\* Artículo 48 de la LGSC.- Participación del acreedor tributario en Junta**

48.1 Cuando se sorresta o la Junta le decide del destino del deudor, aprobación del Plan de Reestructuración, Convenio de Liquidación o Acuerdo Global de Refinanciación, así como sus modificaciones el representante de los créditos de origen tributario deberá pronunciarse, bajo responsabilidad administrativa, sobre los temas propuestos.

48.2 Si existiere una posición contraria a la continuación de actividades del deudor, o la aprobación del Plan de Reestructuración o del Acuerdo Global de Refinanciación, su voto deberá estar fundamentado, lo que se tendrá por cumplido con su sola adhesión a la posición coincidente con su voto, debiendo dejar constancia de ello en el acta. La omisión de fundamentación no producirá la nulidad del acuerdo.

48.3 Los acuerdos adoptados por la Junta son aplicables a los créditos de origen tributario en los mismos condiciones aplicables a la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual existe el mayor monto de créditos reconocidos. Los casos de discrepancia acerca de cuáles son esas condiciones serán resueltos por la Comisión. Sin perjuicio de otras preferencias y privilegios establecidos para los créditos tributarios, se observarán los condiciones siguientes:

- Los créditos de origen tributario, calculados hasta el momento de la publicación o que hace referencia el artículo 32, se devengarán si generaron mora, recargos si multa por falta de pago.
- La tasa de interés compensatoria de la reprogramación de créditos será la que la Junta apruebe para la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual existe el mayor monto de créditos reconocidos.

postura sea contraria a la reestructuración de la deudora o a la aprobación del instrumento concursal reorganizativo. Cabe hacer notar que: (i) el incumplimiento de la primera carga en modo alguno daña o anula el acuerdo adoptado por la Junta, por lo que solo supondrá una infracción administrativa y la eventual sanción que tendrá que enfrentar el funcionario o representante del acreedor tributario<sup>9</sup>; y (ii) la fundamentación de su posición –en el supuesto de la segunda carga del acreedor tributario– no reviste complejidad alguna ni necesidad de explicaciones detalladas y concienzudas de su punto de vista, bastando, por lo tanto, una manifestación en el sentido “no considero viable el negocio” o “no observo posibilidad de éxito en la ejecución del Plan” o, incluso, la simple adhesión a otra posición similar.

Sin embargo, los privilegios atribuidos al acreedor tributario no son nada deleznable. Al respecto, apuntamos los siguientes<sup>10</sup>:

- (i) La oponibilidad “favorable”: Nos referimos al precepto general del artículo 46.3 de la LGSC en virtud del cual “Los acuerdos adoptados por la Junta son oponibles a los créditos de origen tributario en las mismas condiciones aplicables a la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos”. Dado que los acuerdos de Junta se forman sobre la base del sistema de mayorías –como hemos referido líneas arriba– es fácil suponer que las decisiones más ventajosas, o menos onerosas si queremos verlas por ese lado, serán aquellas que afecten a los acreedores mayoritarios. Así, en todo ámbito de acuerdo de las Juntas, estas decisiones se extenderán también al acreedor tributario. A tales efectos, se establece un doble filtro a su favor cuando se señala que a este se le aplican las mismas condiciones que: (a) alcanzan a los acreedores mayoritarios; y (b) que representen el orden de prelación con mayor cantidad de créditos reconocidos.

- (ii) La tesis de la “menor afectación”: Sobre la base del privilegio anterior, se construye esta tesis con la finalidad de afectar, del menor modo posible, al acreedor tributario cuando en el Plan se fijan las condiciones específicas de las tasas de interés compensatorio aplicables y el plazo de reprogramación de pagos de la acreencia concursal.

De esa manera: (a) el acreedor tributario se beneficia en el grado mayor del acuerdo de la Junta, por consideración a la persona que detenta el crédito: el Estado; (b) su beneficio se incrementa acorde al compromiso mayor de la generalidad de acreedores, pese a que él no contribuyó con la empresa en crisis; y, (c) se limita la voluntad de la Junta de Acreedores para, sobre la base de consideraciones objetivas, asignar al acreedor tributario una tasa de interés de tipo compensatorio y una reprogramación de pagos acorde a su exposición al riesgo y lugar dentro del concurso.

- (iii) “No perdono y no me arriesgo”: En mérito de este privilegio los créditos tributarios no pueden ser capitalizados ni condonados por la Junta. De esta manera, la carga fiscal de la empresa se mantiene intacta. Mecanismos importantes de reorganización de la sociedad

c) El plazo de la reprogramación de los créditos no podrá exceder del plazo que sea aprobado para la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos.

d) No serán capitalizados ni condonados los créditos. No obstante poseer el quinto orden de preferencia la parte de los créditos de origen tributario que, circunscritos en el cuarto orden de preferencia, sea equivalente al porcentaje promedio capitalizado o condonado por los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos”.

<sup>9</sup> Cabe señalar que la representación en Junta de los créditos tributarios será ejercida por un funcionario designado por el Ministerio de Economía y Finanzas, conforme a lo previsto en el artículo 47.3 de la LGSC.

<sup>10</sup> Al respecto, puede consultarse: DEL AGUILA BLAZ DE SOMOCURCIO, Paolo. Plan de Reestructuración, Aprobación, Ejecución e Incumplimiento. En: Derecho & Sociedad, Año XV, No. 25, Lima, 2005.

en crisis, como puede ser el canje de deuda concursal por acciones de la empresa, lo que supone una capitalización y mejora de sus estados financieros; así como la extinción rápida de obligaciones vía el acuerdo de condonación de acreencias, lo que supone además, una menor exposición financiera del negocio facilitando su acceso al crédito, son desechados por el Estado cuando éste es el implicado.

Por los argumentos expuestos, la participación del acreador tributario y los privilegios concedidos por la LGSC distorsionan las reglas del concurso, pero además, también repercute —de manera proporcional al crédito que el Estado mantiene en el procedimiento— en la ejecución del instrumento concursal reorganizativo, así como en la viabilidad futura del deudor en crisis.<sup>11</sup>

#### IV. LAS NORMAS TRIBUTARIAS VINCULADAS CON EMPRESAS SOMETIDAS A PROCEDIMIENTOS CONCURSALES

Conforme hemos señalado anteriormente, existen normas de naturaleza tributaria que inciden directamente en la tramitación de los procedimientos concursales de empresas que atraviesan una situación de crisis económico-financiera, lo cual ha motivado dudas y confusiones que conviene resolver. Las normas aludidas son las siguientes:

##### a) El Decreto Legislativo 848

Mediante Decreto Legislativo 848 se estableció un Régimen de Fraccionamiento Especial al que podían acogerse las personas que mantenían deudas pendientes con las diversas instituciones recaudadoras de tributos del Estado.

Entre las disposiciones de dicha norma legal destacan las siguientes:

*“Artículo 5.- La deuda insoluble actualizada de acuerdo al artículo 3 del presente Decreto Legislativo podrá pagarse en cuotas mensuales iguales, mediante letras, en un periodo de hasta 7 años. Excepcionalmente, en los casos de empresas que se encuentren en procesos de reestructuración empresarial, las instituciones listadas en el artículo 1 del presente Decreto Legislativo, previa autorización del Ministerio de Economía y Finanzas, podrán extender el periodo de fraccionamiento hasta 10 años.*

*Artículo 9.- Los deudores que incumplan con el pago oportuno de dos (2) cuotas consecutivas mensuales del fraccionamiento de sus acreencias con la Banca de Fomento en liquidación, el Banco de la Nación y la cartera de COFIDE asumida por el Ministerio de Economía y Finanzas, perderán todos los beneficios que este Régimen Especial otorga con respecto al fraccionamiento de dichas acreencias y de la deuda con el resto de instituciones listadas en el Artículo 1 de este Decreto Legislativo” (el subrayado es agregado).*

##### b) La Ley 27344

Por esta ley se estableció un Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario, el cual señalaba, entre otras cosas, lo siguiente:

*“Artículo 3.- Sujetos Comprendidos*

*(...)*

<sup>11</sup> Ahora último, estos privilegios excesivos a favor del acreador tributario han sido un paso más allá. En efecto, mediante la Ley 28709, publicada en el diario oficial El Peruano el 12 de abril de 2006, se modificaron diversas disposiciones de la LGSC, entre ellas la relativa al orden de preferencia consagrado en el artículo 42. De ese modo, sin aumento técnico, se incluyó en el segundo rango de preferencia de pagos, a los aportes impagos al Seguro Social de Salud incluyendo los intereses, moras, costas y recargos que estos generan.

3.2. También podrán acogerse a este Régimen los deudores tributarios que tengan o que hayan gozado de algún beneficio de regularización, aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias, así como aquellos que voluntariamente reconozcan tener obligaciones pendientes, detectadas o no, con las instituciones. En el caso de deudas tributarias detectadas por las instituciones, éstas podrán entregar el estado de adeudos correspondientes a los deudores tributarios, a efectos de su conciliación.

**Artículo 8.- Incumplimiento de pago de cuotas**

8.1. El incumplimiento de pago de tres o más cuotas en un año calendario dará lugar a la ejecución de las garantías correspondientes, de ser el caso, de acuerdo a lo que establezca el reglamento, y no producirá la extinción de los beneficios otorgados por esta Ley, tales como la actualización de la deuda materia del Régimen, así como la extinción de las multas, recargos, intereses y/o ajustes.

8.2. Las cuotas impagas estarán sujetas a los intereses moratorios a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario (el subrayado es agregado).

**c) El Decreto Legislativo 914**

Por el Decreto Legislativo No. 914 se aprobó un sistema especial de actualización y pago de deudas tributarias exigibles al 30 de agosto de 2000. Este dispositivo señalaba, entre otras cosas, lo siguiente:

**\*Artículo 3.- Sujetos comprendidos**

(...)

3.2. También podrán acogerse a este Régimen los deudores tributarios que tengan o hayan gozado de algún beneficio de regularización, aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias, con excepción de los sujetos que se acogieron al REFT por la deuda acogida al referido Régimen, así como aquellos que voluntariamente reconozcan tener obligaciones pendientes, detectadas o no, con las instituciones. En el caso de deudas tributarias detectadas por las instituciones, éstas podrán entregar el estado de adeudos correspondientes a los deudores tributarios, a efectos de su conciliación.

**Artículo 10.- Incumplimiento de pago de cuotas**

(...)

10.2. Las instituciones están facultadas a proceder a la cobranza de la totalidad de las cuotas pendientes de pago, cuando se acumulen dos o más cuotas, consecutivas, vencidas y pendientes de pago. En tal caso, no se producirá la extinción de beneficios otorgados por el presente Decreto, tales como la actualización de la deuda acogida al Sistema, la extinción de las multas y sus intereses y/o reajustes respectivos, así como de los gastos y costas.

**DISPOSICIONES FINALES**

(...)

**Cuarta.-** Las empresas en reestructuración comprendidas en los procedimientos de Concurso Preventivo, Simplificado y Transitorio, que se encuentren en plena ejecución de sus acuerdos de reestructuración y hubieran presentado solicitudes de acogimiento al REFT, podrán cumplir con el requisito de presentar copia certificada del Acta de Junta de Acreedores a que se refiere el inciso c) del numeral 2.3 del Artículo 2 del Reglamento del REFT, dentro del plazo de sesenta días hábiles contados a partir de la

colectivo debido a que en él participan todos los acreedores del deudor sometido a concurso.<sup>12</sup>

No obstante, el principio de colectividad no debe ser entendido en términos absolutos en el sentido de que todos los acreedores participen efectivamente en el procedimiento, sino que este se abre en interés de todos, pero, particularmente, por variadas razones, algunos de estos pueden elegir la vía de la abstención.<sup>13</sup> Del mismo modo, el principio de universalidad tampoco es absoluto, por cuanto la LGSC prevé exclusiones en el caso de bienes inembargables y aquellos retirados de la masa concursal por mandato de leyes especiales.

Inspirado en el principio de universalidad, el artículo 14 de la LGSC señala de forma expresa que, para efectos del concurso, el patrimonio comprende la totalidad de bienes, derechos y obligaciones del deudor, con excepción de sus bienes inembargables y aquellos otros que sean excluidos en mérito de leyes especiales.

Por su parte, el numeral 1) del artículo 15 de la LGSC, basado en el principio de colectividad, señala que forman parte del procedimiento concursal todas las obligaciones del deudor originadas hasta la denominada "fecha de corte".

En tal sentido, podemos concluir que el acogimiento de una empresa concursada a alguno de los regímenes de fraccionamiento tributario, en modo alguno implica una "ruptura" con el sistema concursal, toda vez que las obligaciones tributarias objeto de fraccionamiento continuarán formando parte de los pasivos sujetos a concurso, en mérito de los principios de universalidad y colectividad antes señalados.

#### **b) Sobre el tratamiento de las deudas tributarias en un "Plan de Reestructuración Paralelo"**

En el orden de ideas anteriormente comentado, se entendió que, en la medida que las obligaciones tributarias materia de fraccionamiento se "independizaban" de las demás obligaciones sujetas al procedimiento concursal, el tratamiento de estas se sometían a un "Plan de Reestructuración Paralelo", el cual únicamente comprendía a las referidas obligaciones tributarias, las que contarían con un tratamiento particular o distinto respecto de las demás obligaciones concursales que el deudor tuviera pendiente de pago.

En el acápito anterior dejamos sentada nuestra posición en el sentido que el acogimiento de una empresa concursada a alguno de los regímenes tributarios de modo alguno conlleva la exclusión de dichos pasivos del procedimiento concursal.

Ahora bien, respecto de la posibilidad que exista un "Plan de Reestructuración Paralelo" que únicamente involucre a las obligaciones de naturaleza tributaria sometidas a un régimen de fraccionamiento tributario, debe tenerse presente que, por mandato de los numerales 2) y 3) del artículo 66 de la LGSC, el Plan de Reestructuración aprobado por la Junta de Acreedores en el marco de un proceso de reestructuración patrimonial, debe contener, bajo sanción de nulidad, la totalidad de las obligaciones del deudor. Lo anterior nos permite concluir que las obligaciones de naturaleza tributaria forman parte de la estructura de pasivos, cuyo pago se busca abordar en el Plan de Reestructuración, independientemente de que hubiesen sido reconocidas por la autoridad concursal o que se encontrasen sometidas a un régimen de fraccionamiento tributario o no.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> TONON, Antonio, *Derecho Concursal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pp. 26-27.

<sup>13</sup> BONFANTI, Mario Alberto y GARRONE, José Alberto, *Concurso y Quiebra*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1983, p. 50.

<sup>14</sup> Artículo 66 de la LGSC.- Contenido del Plan de Reestructuración.



En ese sentido, si la Junta de Acreedores decide que parte de los pasivos tributarios de su deudor se acoja a algún régimen de fraccionamiento tributario, los términos y condiciones de tal fraccionamiento deberán ser incorporados al correspondiente Plan de Reestructuración, toda vez que dichas obligaciones forman parte del concurso, lo que supondrá una modificación al Plan.

Finalmente, conviene destacar el carácter inoponible del Plan de Reestructuración en el sentido que ningún acreedor concursal puede desconocer su contenido y sus efectos, pese a no haber participado en su celebración o haberse opuesto a esta. En consecuencia, toda la deuda estructural del deudor –entre la que se encuentran sus obligaciones tributarias concursales– quedan sometidas al tratamiento otorgado en el Plan.

**c) Sobre el incumplimiento del fraccionamiento y sus consecuencias**

Si revisamos las normas tributarias anteriormente señaladas, encontraremos que estas cuentan con disposiciones bastante severas que regulan el supuesto de incumplimiento de pago de las cuotas correspondientes al régimen de fraccionamiento tributario al que la empresa deudora se ha sometido.

Debido a ello, no ha faltado quienes sostengan que ante el eventual incumplimiento de las cuotas de pago, la autoridad tributaria se encuentra facultada para ejecutar el patrimonio del deudor sujeto a concurso.

Al respecto, debemos diferenciar dos escenarios, uno “ex ante” la aprobación del Plan de Reestructuración, y otro “ex post” la aprobación del Plan de Reestructuración.

**c.1) Fraccionamiento Tributario “ex ante” la aprobación del Plan:**

Bajo este escenario, antes que la empresa deudora ingrese a la etapa concursal del procedimiento, conforme al artículo 32 de la LGSC, se acoge a un régimen de fraccionamiento tributario, el cual se incumple con posterioridad a ese momento.

En este caso, debe tenerse presente que el numeral 1) del artículo 17 de la LGSC señala claramente que a partir de la fecha de difusión de la indicada publicación, se suspende la exigibilidad de todas las obligaciones que el deudor tuviera pendientes de pago a dicha fecha. En tal sentido, en el supuesto bajo análisis, las deudas materia de fraccionamiento devienen en inexigibles por mandato legal.

Respecto de la duración de dicha inexigibilidad, el numeral 2) del artículo 17 de la LGSC señala que esta durará hasta que la Junta de Acreedores apruebe el correspondiente Plan de Reestructuración, Acuerdo Global de Refinanciación o Convenio de Liquidación, según corresponda, en el que se establezcan condiciones diferentes, referidas a la exigibilidad de todas las obligaciones sujetas al concurso, las que serán oponibles a todos los acreedores, conforme se ha señalado anteriormente.

<sup>1</sup> (...)

46.2. El Plan de Reestructuración podrá detallar: (...)

c) Relación de las obligaciones originadas hasta la publicación a que se refiere el Artículo 32, aun cuando tengan la calidad de contingentes o no hubieren sido reconocidas por ser materia de impugnación (...).

46.3. El Plan debe contener un cronograma de pagos que comprenda, bajo sanción de nulidad, la totalidad de las obligaciones del deudor, y el modo, monto, lugar y fecha de pago de los créditos de cada acreedor. Igualmente, establecerá un régimen de provisiones de los créditos contingentes o los que no hubieren sido reconocidos y sean materia de impugnación<sup>1</sup>.

De otro lado, conforme al artículo 18 de la LGSC, a partir de la publicación del aviso de difusión del proceso, el patrimonio del deudor goza de un marco de protección legal, el cual impide que la autoridad que conoce de los procedimientos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra el deudor, pueda dictar cualquier medida cautelar que afecte la masa concursal. De igual manera, dicho dispositivo dispone que en ningún caso el patrimonio del deudor sometido a concurso puede ser objeto de ejecución forzada.

En tal sentido, en el supuesto materia de comentario, la autoridad tributaria de modo alguno podría ejecutar el patrimonio del deudor sometido a concurso, debido al marco de protección legal del cual este goza y la inexigibilidad general de las obligaciones por mandato expreso de la LGSC.

#### c.2) Fraccionamiento Tributario "ex post" la aprobación del Plan:

El segundo supuesto se presenta cuando, luego de la aprobación del Plan, el cual incorpora los términos y condiciones del régimen de fraccionamiento tributario, se incumple con el pago de las cuotas previstas. En este caso, resultan aplicables dos normas contenidas en la LGSC, las cuales pasamos a comentar:

La primera de las normas aludidas la encontramos en el numeral 4) del artículo 67 de la LGSC, según la cual el incumplimiento de los términos o condiciones establecidos en el Plan determina la declaración de disolución y liquidación del deudor por parte de la Comisión de Procedimientos Concursales de INDECOPI, siempre que tal declaración haya sido solicitada por un acreedor a la autoridad concursal.<sup>15</sup>

La segunda de las normas antes señaladas la encontramos en el numeral 1) del artículo 73 de la LGSC, según el cual la Junta debe establecer en el Plan de Reestructuración el fuero jurisdiccional, sea el judicial o el arbitral, para la solución de cualquier controversia que pudiera surgir sobre su ejecución o interpretación.

En tal sentido, ante el incumplimiento del Plan de Reestructuración, la autoridad tributaria puede solicitar a la Comisión de Procedimientos Concursales de INDECOPI la disolución y liquidación del deudor, o puede recurrir a la autoridad

<sup>15</sup> Mediante la Directiva 002-2003/CCO-INDECOPI, publicada el 24 de julio de 2003 en el diario oficial El Peruano, la Comisión de Procedimientos Concursales de INDECOPI aprobó el lineamiento sobre la disolución y liquidación ante el incumplimiento del Plan de Reestructuración. De acuerdo a esta Directiva:

1. Cualquier acreedor reconocido por la autoridad concursal, podrá solicitar a la Comisión Delegada de Procedimientos Concursales que resulte competente, que declare la disolución y liquidación del deudor en caso de haberse producido un incumplimiento de los términos o condiciones del Plan de Reestructuración, conforme a lo previsto en el artículo 67.4 de la Ley General del Sistema Concursal.
2. No obstante lo indicado en el punto precedente, no procederán dichas peticiones cuando el acreedor solicitante sea el responsable del incumplimiento alegado, ni cuando el incumplimiento al Plan de Reestructuración se efecte directamente al acreedor reclamante.
3. Solo que en el Plan de Reestructuración se haya pasado otro destino, cuando algún acreedor solicite que la Comisión ejecute el mecanismo liquidatorio previsto en el artículo 67.4 de la Ley General del Sistema Concursal, deberá demostrar que previamente cursó una comunicación de carácter fehaciente al deudor solicitándole que en un término no menor a quince (15) días hábiles cumple o, en su caso, gestione el cumplimiento de las obligaciones posteadas en el Plan de Reestructuración que no fueron oportunamente satisfechas. Solamente procederá el pedido de liquidación una vez transcurrido el citado plazo o cumplido lo estipulado en el respectivo Plan, según correspondiere.
4. La Comisión competente deberá trasladar al deudor concursal la solicitud presentada antes de expedir su pronunciamiento, a fin de que en un término no mayor de cinco (5) días hábiles éste manifieste su posición y, de ser el caso, formule su descargo. Seguidamente, transcurrido dicho plazo, la autoridad concursal evaluará la información y documentación aportada por las partes y definirá si corresponde o no declarar la disolución y liquidación del deudor.
5. La declaración de disolución y liquidación efectuada por la Comisión en aplicación de lo causal prevista en el artículo 67.4 de la Ley General del Sistema Concursal podrá ser reverteida en cualquier momento por decisión soberana de la Junta de Acreedores.

jurisdiccional que se hubiera convenido en el Plan para que conozca cualquier controversia que pudiera presentarse en lo relativo a la ejecución o interpretación de dicho negocio jurídico. Sea cual fuera la decisión que en definitiva adoptara la administración tributaria, ésta no se encuentra facultada para ejecutar de forma directa el patrimonio del deudor.

**d) Sobre el incumplimiento del fraccionamiento de una deuda sometida a un Procedimiento Concursal Preventivo**

El enfoque señalado en el acápite precedente se centró exclusivamente en el ámbito de una reestructuración patrimonial en el marco de un Procedimiento Concursal Ordinario, con lo que podría existir alguna duda respecto de su aplicación al procedimiento concursal preventivo, dado que conforme al artículo 110 de la LGSC, el incumplimiento del deudor respecto de alguna de las obligaciones a su cargo contenidas en el Acuerdo Global de Refinanciación, conlleva la resolución automática de dicho instrumento, sin que la Junta de Acreedores tenga posibilidad de evaluar tal incumplimiento y una eventual modificación del Acuerdo Global de Refinanciación, a través de la reprogramación del cronograma de pagos de las obligaciones concursales del deudor.<sup>18</sup>

En tal sentido, frente al incumplimiento del deudor, la autoridad tributaria podría iniciar inmediatamente las acciones que estime conveniente –entre ellas, la ejecución de las medidas cautelares y garantías que detenta contra la masa concursal– para el cobro de sus acreencias, dado que el Acuerdo Global de Refinanciación habría quedado resuelto de forma inmediata por mandato legal.

**e) Respecto de las mayorías exigidas para el acogimiento a los fraccionamientos tributarios**

Las normas relativas al fraccionamiento tributario anteriormente señaladas permiten a las Juntas de Acreedores decidir respecto del tipo de acogimiento al que serán sometidas sus obligaciones tributarias. Sin embargo, no establecen las mayorías exigidas a las Juntas para adoptar dichos acuerdos, lo cual también ha ocasionado dudas al respecto.

Sobre este particular, y dado que dichas decisiones son adoptadas en el marco de un procedimiento concursal, sea de naturaleza ordinaria o preventiva, consideramos pertinente citar el artículo 53 de la LGSC, el cual señala lo siguiente:

**"Artículo 53.- Mayorías requeridas para la adopción de acuerdos**

*53.1. Los acuerdos de la Junta previstos en el literal a) del artículo 51.1, el acuerdo de aprobación del Plan de Reestructuración, del Convenio de Liquidación y del Acuerdo Global de Refinanciación, y sus modificaciones, así como aquellos para los que la Ley General de Sociedades exige mayorías calificadas, se adoptarán, en primera convocatoria, con el voto de acreedores que representen créditos por un importe superior al 66,6% del monto de los créditos reconocidos por la Comisión. En segunda convocatoria los acuerdos se adoptarán con el voto favorable de acreedores representantes de un importe superior al 66,6% del total de los créditos asistentes.*

*53.2. Con excepción de las disposiciones especiales contenidas en la Ley, las demás acuerdos que se someten a consideración de la Junta se adoptarán, en primera*

<sup>18</sup> Lo acotado es consecuencia de una decisión que no competimos en lo absoluto. Mediante Ley 28618, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 29 de octubre de 2005, el Congreso de la República modificó el artículo 106.5 de la LGSC, restringiendo con ello a las Juntas de Acreedores dentro de un Procedimiento Concursal Preventivo, sus facultades de reunión y decisión sobre el Acuerdo Global de Refinanciación, con posterioridad a su aprobación.

convocatoria, con el voto de los acreedores que representen créditos por un importe superior al 50% del monto total de los créditos reconocidos por la Comisión. En segunda convocatoria se requerirá el voto favorable de acreedores que representen un importe superior al 50% del total de los créditos asistentes”.

Atendiendo a que en el presente trabajo hemos señalado que el cronograma de refinanciamiento tributario a efectos del pago de las obligaciones frente al Estado forma parte integrante del Plan de Reestructuración, conforme a lo señalado por el artículo 66 de la LGSC, somos de la opinión de que la aprobación del acogimiento a dicho régimen, así como cualquier modificación a este debe ser adoptada respetando las mayorías previstas en el numeral 1) del artículo 53 precitado.

**f) Respecto del tratamiento de deuda tributaria generada con posterioridad a la publicación del aviso de difusión del procedimiento**

Si bien la deuda generada hasta la fecha prevista en el artículo 32 de la LGSC se encuentra comprendida en el procedimiento concursal, existen dudas respecto del destino de la deuda tributaria que se genere con posterioridad a dicha fecha y las posibilidades de cobro directo respecto de estas nuevas acreencias.

Al respecto, debe tenerse como norma rectora al numeral 1) del artículo 16 de la LGSC, el cual dispone que los créditos generados con posterioridad a la fecha de publicación del aviso de difusión del procedimiento concursal, serán pagados a su vencimiento, no siéndoles oponibles las normas relativas a la suspensión de exigibilidad de las obligaciones ni al marco de protección legal del patrimonio. Debido a ello, estos créditos pueden ser exigidos a su fecha de vencimiento y, en tanto no sean honrados, ejecutados con cargo a los bienes del concursado.

En tal sentido, como regla general, nuestro régimen concursal ha establecido el pago de los créditos post-concursales sin restricciones ni condicionamientos, dado que respecto de ellos no pesan los efectos –inexigibilidad e inejecutabilidad– propios del estado concursado del deudor. Sin embargo, esta regla, aplicable siempre a los procesos de naturaleza reorganizativa –como lo son los procesos de reestructuración patrimonial y concurso preventivo– presenta una excepción en el caso de los procesos liquidatorios.

En efecto, conforme a lo dispuesto en el numeral 3) del artículo 16 de la LGSC y al numeral 6) del artículo 74 de la LGSC, con el acuerdo de disolución y liquidación se genera un fuero de atracción concursal de todos los créditos, debiendo incluso los titulares de créditos generados con posterioridad a la fecha de publicación referida presentar sus solicitudes de reconocimiento de créditos para efectos de su participación en junta y su cancelación en el procedimiento, de ser el caso. Para tales efectos, la Comisión de Procedimientos Concursales de INDECOPi emitirá las correspondientes resoluciones de reconocimiento de créditos, tomando en consideración la fecha de la reunión en la que la Junta de Acreedores adoptó la decisión de disolución y liquidación de su deudor.

Sobre este particular, la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal de INDECOPi aprobó, mediante la Resolución No. 0882-2004/TDC-INDECOPi<sup>17</sup>, un precedente de

<sup>17</sup> El indicado precedente de observancia obligatoria señala lo siguiente:

“En aplicación del fuero de atracción de créditos regulado en el artículo 74.6 de la Ley General del Sistema Concursal, los créditos merecaban de ser reconocidos por la autoridad en los procedimientos de disolución y liquidación iniciados por acuerdo de Junta de Acreedores o dispuestas de oficio por la Comisión de conformidad con el artículo 96.1 de la citada Ley 00180 en su modalidad de liquidación con cese definitivo de actividades productivas como en su modalidad de liquidación en marcha, sea aquella devengada hasta la fecha en que se acuerda o se dispone de oficio la disolución y liquidación del patrimonio en concurso.

observancia obligatoria, en mérito del cual los créditos generados con posterioridad a la fecha en que la Junta de Acreedores acordó el ingreso de su deudor a un proceso de disolución y liquidación, constituyen gastos del proceso liquidatorio y, como tales, son pagados de forma directa, no siendo parte del pasivo concursal. Debido a ello, los titulares de dichos créditos no requieren solicitar el reconocimiento de sus créditos a la autoridad concursal, pudiendo recurrir a las vías que estimen más convenientes para el cobro de sus acreencias.

En tal sentido, conforme al precedente precitado, en el marco de un proceso de disolución y liquidación, nos encontramos ante tres tipos de créditos.

- Créditos concursales: aquellos generados hasta la fecha de publicación del aviso referido en el artículo 32 de la LGSC. Estos créditos siempre formarán parte del concurso y su tratamiento será contemplado por los acreedores en el instrumento concursal respectivo.
- Créditos post concursales: aquellos generados con posterioridad a la fecha anterior, hasta la fecha en que la Junta de Acreedores acordó el ingreso de su deudor a un proceso de disolución y liquidación. Estos créditos son exigibles a su vencimiento en los términos y condiciones pactados. Empero, en un proceso de disolución y liquidación, se incorporan al concurso, debiendo sus titulares solicitar el reconocimiento de sus créditos, los que serán regulados en el Convenio de Liquidación.
- Créditos "post" post concursales: aquellos devengados con posterioridad a la fecha de adopción del acuerdo de disolución y liquidación. Estos créditos son los únicos que por ninguna causa estarán comprendidos en el procedimiento liquidatorio, debiendo ser pagados a su vencimiento en los términos y condiciones pactados, pudiendo recurrir también su titular a las vías que estime más conveniente para el cobro de sus acreencias.

En cambio, en los procesos de reestructuración patrimonial, únicamente nos encontraremos ante dos tipos de acreencias: concursales y post concursales, con las consideraciones y efectos sobre los titulares de dichos créditos, así como sobre la masa o patrimonio concursal ya acotados precedentemente.

## VI. CONCLUSIONES

1. Producto del *ius imperium*, el Estado establece mandatos legales relativos a la asunción de obligaciones y pagos que los actores económicos deben cumplir, en tanto realicen actividades económicas o laborales. En esta situación, la posibilidad probatoria del Estado para demostrar la existencia de su crédito es limitada. De ese modo, salvo que cuente con la declaración del contribuyente, la existencia de tales créditos viene dada por la determinación que la propia

*En los casos de los procedimientos de liquidación directa regulados en los artículos 24.2, 28.4 y 30 de la Ley General del Sistema Concursal, en los que la disposición de liquidación viene dada por el propio acto de declaración de situación de concurso del deudor, los créditos sujetos al proceso liquidatorio son aquellos devengados hasta la fecha de fijación de la situación de concurso, de acuerdo a lo establecido en la norma general establecida en el artículo 15 de la citada ley.*

*Los gastos generados con posterioridad a la fecha en que se acordó o se dispuso de oficio la disolución y liquidación del patrimonio del deudor constituyen gastos que deben ser asumidos para el adecuado desarrollo del proceso liquidatorio, por lo que su pago se efectúa preferentemente con el producto de la realización de los bienes del concurso.*

*En cuanto a los intereses derivados de obligaciones de carácter concursal devengados con posterioridad a la fecha de la liquidación, aquellos carecen de la condición de gastos del proceso de liquidación debido a su carácter accesorio al capital respecto del cual se originan, por lo que la determinación y pago de los mismos deben ser efectuados por el liquidador al momento de cancelar los créditos reconocidos en el concurso, debiendo considerarse dichos intereses o efectos de respetar la forma de pago o provista o que se refieren en los artículos 88.3 y 93.4 de la Ley General del Sistema Concursal.*

- autoridad tributaria pueda realizar, razón por la cual, por la vía de precedentes de observancia obligatoria, el INDECOPI ha definido los criterios para el reconocimiento de créditos de origen tributario.
2. El trato que corresponde al acreedor tributario dentro de la Junta de Acreedores está regido por las disposiciones contenidas en el artículo 48 de la LGSC, las cuales confieren a dicho acreedor ciertas cargas, pero al mismo tiempo, mayores privilegios que distorsionan las reglas del concurso, así como también repercuten –de manera proporcional al crédito que el Estado mantiene en el procedimiento– en la ejecución del instrumento concursal reorganizativo, así como en la viabilidad futura del deudor en crisis.
  3. El acogimiento de una empresa concursada a alguno de los regímenes de fraccionamiento tributario, en modo alguno implica una “ruptura” con la normativa concursal, toda vez que las obligaciones tributarias objeto de fraccionamiento continuarán formando parte de los pasivos sujetos a concurso, en mérito de los principios de universalidad y colectividad inherentes a todo sistema concursal.
  4. Las obligaciones tributarias forman parte de la estructura de pasivos del deudor, cuyo pago se busca abordar en el Plan de Reestructuración, independientemente a su reconocimiento por parte del INDECOPI, o a su sometimiento a un régimen de fraccionamiento tributario. En ese sentido, si la Junta de Acreedores decide que parte de los pasivos tributarios de su deudor se acoja a algún régimen de fraccionamiento tributario, los términos y condiciones de tal fraccionamiento deberán incorporarse al correspondiente Plan de Reestructuración, toda vez que dichas obligaciones forman parte del concurso.
  5. De darse el fraccionamiento tributario *ex ante* la aprobación del Plan, frente a un incumplimiento, la autoridad tributaria no podría ejecutar el patrimonio del deudor sometido a concurso, debido al marco de protección legal del cual este goza y la inexigibilidad general de las obligaciones por mandato expreso de la LGSC. En tanto, de darse el fraccionamiento tributario *ex post* la aprobación del Plan, ante el incumplimiento, esta podrá solicitar al INDECOPI la disolución y liquidación del deudor o podrá recurrir a la autoridad jurisdiccional que se hubiera convenido en el Plan para que conozca cualquier controversia que pudiera presentarse en lo relativo a la ejecución o interpretación del mismo. Cualquiera sea la decisión de la Administración tributaria, esta no se encuentra facultada para ejecutar de forma directa el patrimonio del deudor.
  6. En el marco de un Procedimiento Concursal Preventivo, frente al incumplimiento del deudor, la autoridad tributaria podría iniciar inmediatamente las acciones que estime conveniente –entre ellas la ejecución de las medidas cautelares y garantías que detenta contra la masa concursal– para el cobro de sus acreencias, dado que el Acuerdo Global de Refinanciación habría quedado resuelto de forma inmediata por mandato legal.
  7. En vista que el cronograma de refinanciamiento tributario a efectos del pago de las obligaciones frente al Estado forma parte integrante del Plan de Reestructuración conforme a lo señalado por el artículo 66 de la LGSC, la aprobación del acogimiento al régimen de fraccionamiento, así como cualquier modificación a este, debe ser adoptada respetando las mayorías previstas en el numeral 1) del artículo 53 de la LGSC.
  8. Como regla general, nuestro régimen concursal ha establecido el pago de los créditos post-concursales sin restricciones ni condicionamientos, dado que respecto de ellos no pesan los efectos –inexigibilidad e inejecutabilidad– propios del estado concursado del deudor. Sin embargo, esta regla, aplicable siempre a los procesos de naturaleza reorganizativa –como lo

son los procesos de reestructuración patrimonial y concurso preventivo— presenta una excepción en el caso de los procesos liquidatorios. En consecuencia, los créditos tributarios post concursales —variables, en función a si nos hallamos frente a un proceso reorganizativo o uno liquidatorio— serán exigibles y ejecutables por la autoridad tributaria, cuando corresponda.