

“LA REGULACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS EN LA LGT 2003 Y EN LA LEY CONCURSAL Y LA RESOLUCIÓN DE AQUELLOS CONFLICTOS QUE PUEDAN LLEGAR A PLANTEARSE. LA DETERMINACIÓN DE LA REGLA DE PRIORIDAD TEMPORAL”.

-Juan Calvo Vérguez.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura.

-SUMARIO:

I. CONSIDERACIONES GENERALES. II. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL ART. 55.1 DE LA LEY CONCURSAL. III. ALCANCE DEL ART. 164 DE LA LGT. IV. A VUELTAS CON LA NOTIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA DE APREMIO Y CON LA PRÁCTICA DEL EMBARGO CON ANTERIORIDAD A LA DECLARACIÓN DE CONCURSO. V. OTRAS CUESTIONES CONFLICTIVAS SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE DURANTE EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

-ABSTRACT:

El presente trabajo tiene por objeto analizar la cuestión relativa a la concurrencia de procedimientos administrativos y jurisdiccionales universales en materia concursal. Con carácter general no resulta posible iniciar ejecuciones singulares ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, permitiéndose no obstante hasta la aprobación del plan de liquidación continuar aquellos procedimientos de apremio en virtud de los cuales se hubieran embargado los bienes con anterioridad al concurso siempre que aquellos no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. Aquellos apremios administrativos con embargo de bienes no necesarios anteriores al concurso podrán continuar hasta la aprobación del plan de liquidación, tomándose como fecha de referencia la de la diligencia de embargo en sustitución de la de la providencia de apremio.

This paper aims to examine the question of the occurrence of universal administrative and legal procedures in bankruptcy. In general it is not possible to initiate unusual executions or follow administrative or tax constraints against the debtor's assets. However, until the approval of the liquidation plan it is allowed the continuation of the insolvency proceedings under which the assets were seized prior to the competition, provided that they are not necessary for the continuity of the professional or business activity of the bankrupt. Those administrative constraints with seizure of unnecessary property prior to the contest may continue until the approval of the liquidation plan, taking as a reference date that of the diligence of attachment in place of the providence of urgency.

-PALABRAS CLAVE:

Reforma concursal, prioridad temporal, concurrencia de procedimientos, diligencia de embargo, providencia de apremio, notificación.

Bankruptcy reform, priority in time, concurrent procedures, diligence, however, an enforced, reporting.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido, al amparo del vigente sistema concursal se atribuye al juez del concurso una jurisdicción exclusiva y excluyente sobre aquellas materias contenidas en el art. 8 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), las cuales inciden necesariamente sobre toda ejecución frente a bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado¹. Disponía además el art. 55 de la Ley Concursal con anterioridad a su modificación por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que “*Declarado el concurso no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse procedimientos administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor*”, añadiéndose a continuación que “*Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio (...) con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor*”². Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración del concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos”.

De este modo se establecía, como regla general, la imposibilidad de iniciar ejecuciones, así como la paralización de aquéllas que se hubiesen iniciado con anterioridad, dentro de las cuales resultan incluidas las derivadas de deudas tributarias³. Los acreedores públicos podrían proseguir un procedimiento de ejecución ya iniciado en el momento de la declaración del concurso sin que esta declaración le afectase más allá de la posible sustracción de la traba de los bienes necesarios para la continuación de la actividad empresarial del deudor. La preferencia del procedimiento de apremio quedó establecida en atención a la fecha de la providencia de apremio y no de la de embargo

¹Tradicionalmente la posibilidad de la que disponía el acreedor público de ejecución separada de su crédito (de la que se beneficiaban ciertos acreedores, las Administraciones públicas y también los trabajadores) resultó extraordinariamente discutida. Y, en este sentido, tanto el citado art. 8 de la Ley 22/2003 como la Ley Orgánica del Poder Judicial, en su actual redacción, señalan como competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado.

²Tal y como precisó AGUILAR RUBIO, M., “La Hacienda Pública y los créditos tributarios en el proyecto de Ley Concursal de 2002”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2003, pág. 85, este inciso final del apartado primero del art. 55 de la Ley 22/2003 fue incorporado en el Proyecto de Ley Concursal, no figurando inicialmente en el Anteproyecto.

³Como seguramente se recordará, con anterioridad a la aprobación de la Ley 22/2003, que vino a unificar el procedimiento para los deudores civiles cabía aludir al concurso de acreedores y de la quita y espera, hallándose regulados ambos procedimientos en los arts. 1912 y 1992 del Código Civil (CC), así como en los arts. 1130 a 1137 de la antigua Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) de 1881, los cuales continuaron vigentes tras la aprobación de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, hasta la entrada en vigor de la Ley Concursal. Y, por lo que respecta a los deudores comerciantes, se encontraban previstas las figuras relativas a la quiebra y a la suspensión de pagos. Mientras la primera de ellas quedaba regulada en los arts. 870 a 955 del Código de Comercio (C.Com), así como en los arts. 1002 a 1127 del Código de Comercio de 1829 y en los arts. 1318 a 1396 de la LEC de 1881 (los cuales continuaban vigentes tras su derogación por la misma razón que los anteriores), la suspensión de pagos se encontraba básicamente regulada en la antigua Ley de 26 de julio de 1922 que, si bien pretendió presentarse como una ley fundamentalmente formal, regulaba numerosos aspectos sustantivos del instituto de la suspensión de pagos, así como en los arts. 870 a 873 del Código de Comercio de 1885, según su redacción otorgada por la Ley 10 de junio de 1897.

de los bienes y derechos del deudor⁴. En otras palabras, se produjo una anticipación del instante del procedimiento de apremio susceptible de ser tomado en consideración con la finalidad de fijar dicha preferencia, quedando establecido un beneficio para la Administración tributaria. Piénsese que, al ser la fecha de la providencia de apremio la que determinaba la preferencia, todo procedimiento de apremio que hubiese sido iniciado quedaba al margen del concurso.

Tuvo lugar además la inclusión de una mención explícita a los procedimientos tributarios que, sin embargo, se concretó únicamente en la imposibilidad de proceder a su inicio una vez declarado el concurso, no disponiéndose nada respecto de su continuación. En efecto, tal y como se precisaba en el citado art. 55 de la Ley Concursal, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio, al igual que sucede con las ejecuciones laborales en las que se hubiera embargado bienes del concursado, siempre y cuando ambas actuaciones tengan lugar con anterioridad a la fecha de declaración del concurso y los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Nótese además que el citado precepto, a través de sus dos apartados, no terminaba de clarificar cómo se ha de actuar en caso de concurrencia del concurso con apremios en marcha. La regla a aplicar presentaba un carácter diverso en función de que se tratase de un procedimiento de apremio administrativo o de una ejecución laboral.

Debe precisarse no obstante que, inicialmente, durante la redacción del Anteproyecto de la vigente Ley 58/2003 se proponía, de cara a la determinación de la preferencia del procedimiento, el mantenimiento del criterio relativo al instante en que el embargo administrativo se hubiere efectuado como criterio de comparabilidad con el de la fecha del inicio del procedimiento concursal. Concretamente en el Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la vigente Ley General Tributaria se afirmaba a este respecto lo siguiente: *“Mayor atención merece la regulación de concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con otros judiciales de ejecución, ya sean singulares o universales. Nos referimos a la normativa que soluciona el problema de decir cuál es la autoridad competente para continuar con el procedimiento cuando, sobre unos mismos bienes, concurren un procedimiento judicial con el administrativo. No se trata, por tanto, de decidir quién tiene derecho preferente para el cobro, sino cuál es el procedimiento, judicial o administrativo, que va seguirse. Pues bien, en esta materia se mantiene la misma regla que en la actualidad: en los casos de ejecución tanto singular como universal, será preferente el procedimiento de apremio cuando el embargo efectuado en su seno sea anterior. Tratándose de procedimientos judiciales de carácter universal o concursal deberá compararse, por tanto, la fecha del embargo administrativo con la del inicio del proceso judicial. El Borrador (...) aclara que la fecha del embargo administrativo será la de la diligencia de embargo”*.

Con posterioridad, si bien en la Memoria del Proyecto de Ley General Tributaria se señalaba que en orden a la concurrencia de procedimientos se estaría a la fecha de la diligencia de embargo, en el texto del citado Proyecto se indicaba en caso de

⁴Ciertamente en el Proyecto de la LGT de 2003 se recogía la regla establecida en el antiguo Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación (RGR), disponiéndose así la prioridad del procedimiento de apremio cuando la providencia de embargo emitida en su seno fuese anterior a la fecha de declaración del concurso. Sin embargo, durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley se introdujo la mención relativa a la providencia de apremio con la finalidad de establecer la preferencia del procedimiento del mismo nombre, adaptándose así dicho texto normativo a la regulación contenida en la Ley 22/2003.

conurrencia con procedimientos concursales o universales de ejecución la preferencia habría de establecerse atendiendo a la fecha de la providencia de embargo.⁵

En la actualidad dispone el art. 55 de la Ley 22/2003 que, una vez declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Por su parte el apartado tercero del citado precepto, en su nueva redacción otorgada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, se encargó de precisar que “*Cuando las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos*”.⁶

Quedó excluida pues la posibilidad de proceder a levantar aquellos embargos administrativos que, habiendo sido trabados con anterioridad a la declaración de concurso, dificulten gravemente la continuidad de la actividad económica del concursado. Y es que, a pesar de que el instante al que ha de atenderse para determinar la preferencia se concreta en la fecha de la providencia de apremio, se subraya a continuación en el art. 55.1 de la LC la necesidad de que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del concursado.⁷

⁵Tal y como advierte PÉREZ ROYO, F.: “El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la “interpretación auténtica” contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 11, 2007, págs. 23 y ss., durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley General Tributaria, y en virtud de una Enmienda presentada en el Congreso de los Diputados, se modificó dicho momento, estableciéndose la preferencia para el procedimiento de apremio siempre que la providencia de apremio se hubiese dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso. Y ello con la finalidad de adaptar el texto del precepto a la redacción de la Ley Concursal. Ahora bien, a pesar de que el Proyecto de Ley Concursal determinaba la preferencia atendiendo a la providencia de apremio, existían dudas acerca de la razón por la cual, habiéndose admitido los momentos de la comparación y, siendo concorde con dicha regulación las propuestas normativas habidas en materia tributaria, se introdujo tal alteración que anticipó el momento a considerar para atribuir la preferencia procedimental a la Hacienda Pública. Véase igualmente a este respecto VILLAR EZCURRA, M., “Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2002, pág. 11, para quien “*aunque la Administración tributaria tenga derecho a la ejecución separada de su crédito, ello no tiene por qué evitar que aquella insinúe el mismo en el proceso concursal*”,

⁶Tal y como se precisa en la Disp. Transit. Novena de la Ley 38/2011 esta última modificación introducida en el art. 55 de la Ley 38/2011 será de aplicación a aquellos concursos que se hallasen en tramitación a la fecha de entrada en vigor de la citada Ley respecto de aquellas ejecuciones que respectivamente no se hubiesen reanudado o iniciado tras la declaración de concurso. En consecuencia desapareció el contenido del antiguo art. 55.3 de la LC, sin perjuicio de lo cual deben continuar estimándose nulas aquellas actuaciones ejecutivas que vulneren lo establecido en los apartados primero y segundo del citado precepto.

⁷Dicha circunstancia es interpretada por GARCÍA FERNÁNDEZ, E., “La defensa del crédito público pese a la nueva Ley Concursal”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2006, pág. 14, en el sentido de que, en tanto en

Tras la reforma operada en el citado art. 55 de la Ley 22/2003, si bien se mantuvo el régimen en virtud del cual, una vez declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, su párrafo segundo permite, hasta la aprobación del plan de liquidación, continuar aquellos procedimientos de apremio en virtud de los cuales se hubieran embargado los bienes con anterioridad al concurso, siempre que aquellos no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. Aquellos apremios administrativos con embargo de bienes no necesarios anteriores al concurso podrán continuar hasta la aprobación del plan de liquidación. Y se toma como fecha de referencia la de la diligencia de embargo en sustitución de la de la providencia de apremio.⁸

A nuestro juicio a través de esta reforma se estaba exigiendo a la Administración tributaria la diligencia debida en sus apremios administrativos, procediéndose a embargar los bienes y a solicitar la declaración de no necesidad de los mismos del Juez del concurso con anterioridad a la aprobación del plan de liquidación.

Tras la redacción otorgada a este art. 55.1 por la Ley 38/2011 la Administración tributaria únicamente podrá continuar aquellos procedimientos de ejecución en los que, al tiempo de declararse el concurso, se hubiera dictado diligencia de embargo, no bastando por tanto ya con la simple providencia de apremio.⁹

Se tomó así en consideración la diligencia de embargo, que es la que ordena la traba de los bienes concretos, constituyendo un acto administrativo homogéneo al concurso. El procedimiento administrativo de ejecución solo podrá desenvolverse hasta que se apruebe un plan de liquidación, momento en el cual deberá suspenderse. Y, en caso de ganarse la preferencia procedimental por parte de la Administración, el procedimiento de ejecución podrá continuar únicamente sobre los bienes y derechos

cuanto la providencia de apremio no determina la afección de bienes concretos, habrá que esperar al instante en el que se dicte la correspondiente diligencia de embargo para poder precisar si resulta o no de aplicación la limitación derivada de la ejecución separada del crédito tributario, pudiendo o no continuar el desarrollo del procedimiento administrativo.

⁸Señala el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 28 de noviembre de 2011 que la notificación de las diligencias de embargo a los condueños o cotitulares de los bienes embargados se lleva a cabo para que tengan conocimiento de la carga que grava el bien sobre el que ostentan derechos dominicales, radicando la finalidad de dicha previsión normativa en que la existencia del embargo sea conocida por terceros interesados tales como el cónyuge, el poseedor, el depositario o el copropietario que pudieran ser titulares de determinados derechos sobre el bien de que se trate, a los efectos de la posible interposición de una tercería de dominio u otra acción civil frente a la Administración tributaria o el deudor. Ello no ha de entenderse, tal y como precisa el TEAC, en el sentido de que dicha notificación legitime a los sujetos citados para que puedan oponerse directamente a la diligencia de embargo, así como tampoco al acuerdo de declaración de responsabilidad o a la procedencia de la providencia de apremio, tal y como sucedía en el concreto supuesto analizado por el Tribunal.

⁹Tal y como dispone el citado precepto en su actual redacción *“Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”*.

trabados antes de la declaración de concurso, no pudiendo acordarse nuevos embargos después de aquella¹⁰.

Cabe plantearse no obstante hasta qué punto no se está otorgando con dicha regulación un cierto privilegio a la Administración Pública, al reconocérsele una posición privilegiada frente a la de cualquier otro acreedor. Y ello con independencia de que, de conformidad con lo establecido por el art. 55.1 de la LC, dicho levantamiento sí que se produzca en aquellos supuestos en los que la traba recaiga sobre elementos necesarios para la continuación de la actividad de concursado.

De cualquier manera la Administración tributaria podrá continuar el procedimiento de apremio habiéndose notificado la providencia de apremio con anterioridad a la declaración de concurso. Y, concurriendo una igualdad de fechas, habría de ser el proceso concursal el que gozase de preferencia, de acuerdo con lo manifestado en su día por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia de 26 de octubre de 1987. De este modo, implicando el concurso un embargo generalizado de los bienes del deudor, existirá la posibilidad de continuar con la ejecución de forma separada cuando la Administración tributaria hubiera trabado con anterioridad un bien que, debido a esa prioridad en el tiempo, queda sustraído al concurso.

Por su parte la ejecución universal resultará preferente tratándose de aquellos supuestos en los que la declaración de concurso sea previa al instante en el que tenga lugar la notificación de la providencia, al ser el primer efecto derivado de dicha declaración la paralización de las acciones de ejecución individuales promovidas por los diversos deudores contra el patrimonio del concursado. Así se encargaba de precisarlo el art. 55.2 de la Ley Concursal en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 38/2011.¹¹

Siendo la regla general que, una vez declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor (al amparo de la cual puede concluirse que la Administración tributaria ya no ostenta la prerrogativa procedimental de la autotutela

¹⁰Téngase presente además a este respecto que, de conformidad con lo declarado por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 6 de abril de 2015 resulta necesaria la intervención de la administración concursal para recurrir ante los Tribunales Económico-Administrativos. En efecto, en caso de deudor tributario declarado en concurso, se hace necesaria la intervención de la administración concursal para presentar una reclamación económica-administrativa. Y ello con independencia de que, como sucedía en este caso, la declaración de inadmisibilidad de la misma por defecto de representación no fuese conforme a derecho ya que las actuaciones del administrador único de la firma concursada fueron confirmadas, siquiera tácitamente, por la citada administración concursal. En todo caso de lo dispuesto en la Ley 22/2003 no se desprende que la competencia del Juez del concurso para conocer incidentalmente de las cuestiones relativas a su calificación o pago sufra por el hecho de que la Administración ejercite su potestad de comprobar la situación tributaria del deudor, girando en su caso la oportuna liquidación tributaria.

¹¹A juicio de PRENDES CARRIL, P., “Concurrencia de ejecuciones: apremio administrativo y concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 11, 2007, pág. 579, la prioridad del procedimiento de apremio se produciría, sin embargo, sólo cuando se hubiese practicado un embargo en un instante previo a la declaración de concurso. De esta misma opinión se mostraron partidarios, entre otros, LAFUENTE TORRALBA, A., “Concurso y ejecución singular: una relación difícil”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 8, 2008, pág. 581 y SANCHO GARGALLO, I., “Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 5, 2005, pág. 206.

ejecutiva, es decir, el privilegio de continuar con el procedimiento administrativo de apremio al margen del procedimiento concursal), precisa a continuación el legislador¹² que podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, y siempre que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Por tanto, al igual que sucede con la mayor parte de los derechos de crédito, el crédito tributario no goza del derecho de ejecución separada, salvo que la providencia de apremio se hubiera dictado antes del auto de declaración de concurso y siempre que los bienes embargados no fuesen necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, esto es, siempre que se respete el interés del concurso¹³. Una vez dictada mediante auto la declaración de concurso el art. 55.1 de la Ley Concursal ordena la paralización de las acciones individuales promovidas por los acreedores contra el patrimonio del deudor concursado (a excepción de las ejercitadas en los órdenes jurisdiccional civil y social, que continuarán hasta que ganen firmeza) y las de naturaleza contencioso-administrativa y penal que afecten al patrimonio del deudor, salvo las acciones de carácter ejecutivo, que han de quedar en suspenso si ya se hubiere comenzado su tramitación, sin que puedan iniciarse una vez se haya declarado el concurso.¹⁴

II. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL ART. 55.1 DE LA LEY CONCURSAL

Tal y como precisa el art. 55.1 de la LC en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, una vez declarado el concurso no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. No obstante, hasta que se produzca la aprobación del plan de liquidación podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las

¹²Se ha de señalar que, como bien apunta DUPUY LÓPEZ, A., “Las obligaciones tributarias ante el concurso de acreedores”, *Impuestos*, núm. 5, 2010, pág. 24, esta última precisión no quedaba recogida en el Borrador inicial del Anteproyecto de Ley Concursal.

¹³Adviértase en consecuencia que, mientras que en el ámbito de la regulación tributaria la preferencia del apremio administrativo no tiene en ningún caso limitado su ámbito objetivo, dentro de la Ley 22/2003 el régimen de prioridad aplicable depende de que los bienes objeto de la traba no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado, tal y como se encarga de precisar el art. 55.1 de la citada Ley en su último inciso.

¹⁴Véase a este respecto MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., “Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2005, pág. 15, para quien “Esta medida de detención constituye una consecuencia lógica y normal de la inclusión o integración de los acreedores en la masa pasiva del concurso. La paralización referida afectará a todas las acciones promovidas de carácter ejecutivo, incluidos los apremios tributarios, los cuales quedarán en suspenso si se encontrasen ya en tramitación, con excepción de los que hubiesen sido acordados (“se hubiera dictado providencia de apremio” dice literalmente el texto del precepto) con anterioridad a la declaración del concurso, sin que pueda iniciarse ninguna acción ejecutiva de apremio una vez se haya declarado el concurso”. Véanse igualmente LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2008, pág. 46 y PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., “La Hacienda Pública y las situaciones concursales”, en la obra colectiva (Dir.: Martínez Lafuente, A.) *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 736.

ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Por tanto, en aquellos casos en los que la Administración tributaria pueda continuar su ejecución por haber dictado la diligencia de embargo antes de la declaración de concurso, se impone a la Administración el límite temporal a resultados del cual podrá continuar la ejecución de forma separada sólo hasta la aprobación del plan de liquidación.

No cabe pues la posibilidad de continuar con las ejecuciones separadas que se hubieran iniciado con anterioridad a la declaración de concurso, las cuales quedan sometidas a la tutela judicial, debiendo ser el juez quien determine si las mismas pueden o no proseguir, así como cuándo y cómo (ya sea en pieza separada o acumulada a la judicial o bien en vía extrajudicial)¹⁵. Al amparo de lo establecido en el art. 8 de la Ley 22/2003 el conjunto de las distintas ejecuciones queda paralizado y sometido a la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso, que conocerá de todas las cuestiones relativas a cualquier ejecución que se quiera seguir. Ha de ser el juez quien determine si la ejecución de una garantía o de un apremio ya iniciado cuando se declara el concurso podrá continuar o no, no compitiendo a la Administración determinar si los bienes trabados son necesarios para la continuidad de la empresa¹⁶. Ciertamente los arts. 8 y 9 de la LC otorgan al Juez del concurso una competencia exclusiva y excluyente para conocer de todas las materias relacionadas con el mismo, de manera que hallándose vivo el concurso corresponde el conocimiento al Juez a través del incidente concursal de las vicisitudes que se hayan planteado. Tal y como precisa el art. 36.3 de la Ley 22/2003 *“La acción de responsabilidad se sustanciará por los trámites del juicio declarativo que corresponda, ante el Juez que conozca o haya conocido del concurso”*.

¹⁵El art. 55 de la Ley Concursal paraliza así el apremio ya iniciado, al margen de lo que señale el art. 164.1.b) de la LGT 2003 sobre preferencias. Tiene lugar así una paralización que opera igualmente tratándose de créditos asegurados con garantías reales, supuesto en el que el juez podrá decretar la espera de hasta un año con la finalidad de procurar que se apruebe el convenio y, transcurrido un año sin abrirse la fase de liquidación o con anterioridad si se estimase oportuno, autorizar la continuación de la ejecución. En definitiva, al amparo de lo establecido en los arts. 55 de la Ley Concursal y 164.2 de la LGT 2003, una vez declarado el concurso no pueden ya iniciarse ejecuciones singulares ni seguirse apremios iniciados con anterioridad. Podrían continuarse aquéllos en los que ya se hubiera dictado providencia de apremio antes de la declaración del concurso y siempre que los bienes objeto de ejecución no resultasen necesarios para la continuidad de la actividad empresarial, lo que deberá ser autorizado por el juez. Las actuaciones en tramitación quedan en suspenso hasta que medie dicha autorización, a la que se refiere el art. 164.2 de la Ley 58/2003, que autoriza a dictar, aún con el concurso ya declarado, providencia de apremio, liquidando el recargo y procediendo a su notificación. Ello permitirá a la Administración disponer ejecuciones no perturbadoras del concurso, siempre con permiso del juez, quedando sustraídas así al orden de aquél.

¹⁶Véase a este respecto la Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2010, en la que se afirma que existe una prioridad del procedimiento concursal sobre la compensación de oficio. En efecto, tal y como se encarga de precisar el TEAC, en aquellos supuestos de concurrencia de un procedimiento de compensación de oficio practicada en período voluntario de ingreso con un procedimiento concursal adquiere prioridad este último. Significa ello que la práctica de la compensación resultará improcedente cuando el carácter compensable de las deudas haya sido adquirido con posterioridad a la declaración de concurso, ya que lo contrario supondría detraer bienes de la masa concursal, cuando no consta que se haya ejercitado el derecho de abstención ejecutándose bienes al margen de dicho concurso de forma autónoma.

Por tanto con carácter general, y al amparo de lo dispuesto por el art. 55.1 de la Ley Concursal, una vez declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Ahora bien, sin perjuicio de la aplicación de la citada regla general habrá de tenerse igualmente presente la concurrencia de una regla especial relativa exclusivamente al crédito tributario y recogida en el art. 164.2 de la LGT en virtud de la cual nada impedirá dictar la providencia de apremio, pudiendo proseguirse en consecuencia con las actuaciones ejecutivas derivadas de la misma si, con anterioridad a la fecha de declaración de concurso, concurren ya las condiciones necesarias para ello, a saber, que la Administración se hallase ya en condiciones de actuar en vía ejecutiva al no haberse satisfecho el importe de la deuda tributaria en período voluntario y que se hubiese iniciado el período ejecutivo. Y es que, la aplicación de la regla general en virtud de la cual no cabe la posibilidad de iniciar apremios tributarios contra el patrimonio del deudor declarado en situación de concurso queda excepcionada por la aplicación de esta última regla especial.

¿Nos hallamos en el presente caso ante un privilegio de carácter material que interfiere en la línea de la competencia exclusiva del juez del concurso para conocer del conjunto de las ejecuciones y al amparo del cual se permite continuar la ejecución y cobrar el crédito con cargo a los bienes trabados, con independencia del proceso concursal que estuviese abierto con posterioridad o, por el contrario, se trata de un simple privilegio de carácter procesal, de manera que ha de quedar el efectivo obtenido a resultas de la ejecución singular a disposición del juez de concurso?

Con carácter general el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, refiriéndose a un supuesto de deudas generadas, providencias de apremio dictadas y embargos trabados con posterioridad a la declaración de concurso, tomando como punto de referencia lo declarado por el Real Decreto 1415/2004 en su art. 50.2, concluyó que *“La Tesorería General de la Seguridad Social puede proceder al embargo de bienes con carácter cautelar pero quedando la cuantía embargada a plena disposición del Juez a los efectos de la realización de la masa del concurso”*.¹⁷

Sin embargo, ante supuestos de carácter esencialmente diverso al anterior, y planteándose la cuestión relativa a la aplicación del art. 55.1 de la Ley Concursal tratándose de deudas anteriores con providencias de apremio dictadas con anterioridad, declaró el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en sus Sentencias de 3 de julio y de 19 de diciembre de 2008 que *“Una vez declarado el concurso, la Administración General del Estado, en este caso la Tesorería General de la Seguridad Social, sólo puede proceder al embargo de los bienes con carácter cautelar pero quedando la cuantía embargada a plena disposición del Juez a los efectos de la realización de la masa del concurso”*.¹⁸

A priori, a través de la citada reforma se anticipó notablemente el instante a partir del cual “podrán continuarse” los procedimientos de recaudación, ya que se pasa de la “diligencia de embargo” a la anterior “providencia de apremio”, próxima en el

¹⁷Véanse igualmente, a este respecto, las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 10 de octubre de 2005 y de 20 de diciembre de 2006.

¹⁸En idéntico sentido se había pronunciado ya con anterioridad el citado Tribunal en sus Sentencias de 10 de octubre de 2005, 20 de diciembre de 2006 y 6 de noviembre de 2007.

tiempo al momento de vencimiento del plazo voluntario o reglamentario de ingreso, y por ello, al de exigibilidad de la obligación fiscal o de Seguridad Social.¹⁹

Ahora bien, a pesar de que se habla de providencia de apremio, y por ello, de un acto administrativo que no se encuentra orientado hacia ningún bien (para ello sería necesario esperar a la producción de la diligencia de embargo), la actual redacción normativa se refiere a “los bienes objeto de embargo”. Así las cosas será preciso esperar a esa afección para determinar si el procedimiento administrativo puede continuar o no.

Téngase presente que la providencia de apremio dictada en el correspondiente procedimiento tributario simplemente da inicio al procedimiento de apremio, no implicando en cambio el inicio de las actuaciones ejecutivas sobre el patrimonio del deudor, al otorgarse un nuevo plazo orientado a que el obligado tributario proceda a efectuar el pago del débito, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 62.5 de la LGT. Y será una vez transcurrido este último plazo cuando puedan ejercitarse las garantías pertinentes o, en su caso, proceder a la traba de los bienes o derechos en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria. Pero en todo caso la providencia de apremio no implica ninguna afección material del patrimonio del obligado al pago, siendo necesario esperar a tal efecto hasta el instante en que por parte del órgano competente se disponga el embargo de un bien o derecho concreto a través de la formalización de la oportuna diligencia. Debe diferenciarse pues entre el inicio del procedimiento de apremio tributario y la declaración de concurso, tratándose de dos momentos que no resultan homogéneos, al no implicar el primero de ellos la afección del patrimonio del obligado tributario.

Con carácter general aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado la diligencia de embargo con anterioridad a la declaración de concurso sobre los bienes que el juez estime necesarios para la continuación de la actividad del concursado no pueden continuar la ejecución separada, sino que quedan suspendidos, tal y como precisa la Ley 22/2003.

¿Equivale dicha suspensión concursal a una desaparición definitiva del embargo, pudiendo enajenarse en consecuencia los bienes libres de cargas? *A priori* lo que se reconoce a los jueces de lo mercantil es la facultad de levantar y de cancelar los embargos de aquellas ejecuciones que estuvieran suspendidas, si bien dicha facultad queda claramente negada respecto de los embargos administrativos. Y ello debido al hecho de que si, a tenor de lo establecido en la Ley, el procedimiento administrativo se encuentra suspendido debido a que el bien en cuestión es necesario para la continuación de la actividad del concursado, podría resultar de difícil justificación que lo que se pretenda por parte del juzgado sea levantar el embargo con la finalidad de facilitar la

¹⁹Concretamente en el caso del art. 34 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), en su redacción otorgada por la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, se establece como norma general que el mero vencimiento del plazo reglamentario de ingreso determina la posibilidad de dictar la providencia de apremio. Será preciso, por tanto, esperar a la firmeza en vía administrativa de las reclamaciones de deuda y de las actas de liquidación, en aquellos supuestos en los que todavía proceda su expedición, que son precisamente aquellos en los que, ni existe una previa liquidación administrativa de la deuda, ni el obligado a ello ha procedido a su autoliquidación.

enajenación del bien que se supone necesario para la continuación de la actividad del concursado.²⁰

Por otra parte conviene precisar que la decisión acerca de si el bien objeto de embargo resulta o no necesario para la continuidad de la actividad del deudor corresponde inicialmente al juez del concurso, exigiéndose que el bien objeto del embargo sea necesario (no imprescindible) para la continuación de la actividad del deudor. En efecto es el juez del concurso y no la Administración el competente para decidir si el bien embargado es o no necesario para la continuación de la actividad del concursado.²¹

La necesidad del bien se predica respecto de la “continuidad de la actividad” (profesional o empresarial) del deudor, y no en relación con la continuidad de la explotación, por lo que pudieran considerarse comprendidos aquellos elementos patrimoniales que, no siendo necesarios para ésta, su realización puede producir recursos que permitan, a su vez, la continuación de la explotación.

Adviértase, además, que el legislador se preocupó de desarticular, por ejemplo, la ejecución separada del crédito salarial, a pesar de las quejas formuladas por diversos agentes sociales. Ciertamente, al amparo de esta consideración cabría plantearse la conveniencia del mantenimiento de la ejecución separada de los créditos públicos, obligaciones respecto de las cuales la opinión pública no se manifiesta de una manera tan sensible. E incluso cabría plantearse la duda acerca de si la habilitación necesaria para continuar la tramitación del procedimiento lo es también para ultimararlo o si, por el contrario, lo es únicamente para la realización de los correspondientes embargos, constituyendo una medida cautelar que no puede ser ejecutada durante la tramitación del procedimiento concursal.

Tanto la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) como la Ley Concursal vienen a poner de manifiesto que el juez del concurso tiene competencia exclusiva y excluyente para efectuar toda ejecución frente a bienes y derechos de

²⁰A ello podría añadirse además la circunstancia de que, tal y como tendremos ocasión de precisar, el concepto de bien necesario se presenta como un concepto variable a lo largo del concurso. Y es que cabría la posibilidad de que un concreto bien fuese necesario para la continuación de la actividad del concursado en un momento determinado, dejando en cambio de serlo en un instante posterior, por ejemplo, en el supuesto de que el concursado entrase en fase de liquidación. Así las cosas, teniendo presente que en un momento dado el bien en cuestión podrá dejar de ser necesario, parece razonable que el embargo administrativo que se encuentra suspendido no pueda levantarse de forma definitiva, ya que ello podría privar a la Administración de la facultad de reiniciar la ejecución separada cuando el bien en cuestión dejase de ser necesario. Por otra parte conviene tener presente que, tal y como afirma HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “Podas y brotes nuevos. La Administración tributaria y la reforma concursal”, *Diario La Ley*, núm. 7.754, 14 de diciembre de 2011, pág. 2, los embargos administrativos son admitidos en los aplazamientos y fraccionamientos de deudas por la Hacienda Pública y la Seguridad Social como formas de garantía más baratas para los contribuyentes que la constitución de garantías reales. Y, si los jueces de lo mercantil pudiesen levantar sin más los embargos administrativos, la Administración Pública exigiría siempre la constitución de garantías reales en los aplazamientos y fraccionamientos, encareciéndolos; tal y como precisa el citado autor “*la solución concursal de permitir levantar los embargos administrativos quizás podría salvar la situación de algún concursado, pero ello se haría a costa de encarecer –para todos- los aplazamientos y fraccionamientos de la Hacienda Pública y la Seguridad Social*”.

²¹En este sentido se pronunció además el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción a través, entre otras, de su Sentencia de 18 de octubre de 2010.

contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado. A mayor abundamiento la Ley Concursal habilita excepcionalmente a través de su art. 24 a la Administración Pública para acordar embargos y medidas cautelares en aquellos casos en los que se produjera con anterioridad al concurso una providencia de apremio que habrá de determinar, en su día, el embargo de bienes no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor.

En el supuesto de que el acreedor público pudiera sacar adelante, con todas sus consecuencias, el procedimiento administrativo de recaudación, el centro de gravedad del concurso se desplazaría desde el juzgado de lo mercantil a la sede de la Administración. Así, junto a la preparación de la junta de acreedores la administración concursal habría de esforzarse especialmente para conseguir el mismo efecto en sede administrativa (esto es, el aplazamiento de pago).

III. ALCANCE DEL ART. 164 DE LA LGT

Con carácter general el art. 164 de la LGT 2003 se encarga de regular el criterio aplicable en supuestos de concurrencia de procedimientos al amparo del cual, y en relación con el procedimiento administrativo de ejecución, declara el apartado primero del citado precepto en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011 que “1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho”.²²

²²En cambio en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 38/2011 el citado precepto establecía lo siguiente: “En caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas: (...) b) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”. Añadía además el apartado segundo del citado precepto que “En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración de concurso”. Obsérvese que, al amparo de esta antigua redacción, el legislador tributario aludía de forma separada a los procesos universales, de una parte, y a los concursales, de otra, refiriéndose por tanto a los mismos como si presentarían un carácter diverso, a pesar de que la Ley 22/2003 procedió a unificar todos ellos en el llamado concurso de acreedores. Y es que, tal y como puso de manifiesto el Juzgado de lo Mercantil de Barcelona mediante Auto de 24 de mayo de 2006 lo dispuesto por el antiguo art. 164.1.b) de la LGT resultaba de aplicación a los procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución diferentes a los derivados de la Ley 22/2003, es decir, anteriores a la entrada en vigor del citado texto legal. Véanse asimismo lo dispuesto en los Autos de los Juzgados de lo Mercantil de A Coruña de 19 de mayo de 2006 y de Madrid de 15 de febrero de 2010, así como en la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Álava de 28 de enero de 2005. En todos estos pronunciamientos, a la hora de fijar la citada preferencia, se atendió a la existencia de una traba administrativa previa al procedimiento concursal, exigiéndose la concurrencia

Dicho art. 164 de la Ley 58/2003, en consonancia con la modificación operada en el art. 55 de la citada Ley, fija en la diligencia de embargo el instante susceptible de ser tomado en consideración para que puedan continuar los procedimientos de apremio tributarios dictados con anterioridad a la declaración de concurso²³. Incluye además el apartado segundo del citado art. 164 de la Ley 58/2003 una mención a los créditos contra la masa para que se pueda dictar la providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo en el supuesto de que se hubiesen dado las condiciones necesarias para ello con anterioridad a la declaración del concurso.

Adviértase en suma que el citado precepto contiene un conjunto de previsiones orientadas a la resolución de aquellas situaciones en las que el apremio tributario concurre con otros procesos de ejecución, teniendo presente en todo caso que una cosa es la prioridad de un concreto procedimiento para continuar su curso y otra bien distinta la preferencia de los créditos²⁴. Establece por tanto el citado precepto de la Ley 58/2003 tres reglas diferentes, según concurren procedimientos singulares de ejecución, procedimientos concursales o universales diferentes de los recogidos en la Ley Concursal, así como para aquellos supuestos en los que la concurrencia lo sea con este último supuesto. Y es que debe diferenciarse entre aquellos supuestos en los que la concurrencia del procedimiento de apremio se produce con procedimientos de ejecución singular y aquellos otros en los que tiene lugar su concurso con un proceso de ejecución universal.

Concretamente, tratándose del supuesto de concurrencia de procedimientos singulares de ejecución, establecía el art. 164.1 de la Ley 58/2003 en su anterior redacción la preferencia en función del embargo más antiguo, considerando como fecha de éste la de la diligencia de embargo del bien o derecho al estimarse que, desde ese preciso instante, se produce la traba con independencia de la efectiva notificación del deudor *ex art. 587* de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En cambio, tratándose de la

de un doble requisito de cara al reconocimiento del derecho ejecución separada de la Hacienda Pública, a saber: que la providencia de apremio se hubiese dictado con anterioridad a la declaración de concurso y que se hubiesen embargado bienes del ejecutado con anterioridad a ésta última, no debiendo presentar dichos elementos patrimoniales un carácter necesario para la continuidad de la actividad económica. Así las cosas exigían los citados pronunciamientos el embargo efectivo, además del apremio, antes de la declaración del concurso para reconocer esa preferencia procedimental.

²³Recuérdese que, con anterioridad a la reforma operada, coincidía el criterio adoptado para resolver la concurrencia procedimental con el seguido para dilucidar la concurrencia de embargos, la diligencia de embargo, acto por el que se produce la traba, la afección del bien, estimándose que dicho derecho no requería ser inscrito para hacer valer el privilegio. Tal y como señala VILLAR EZCURRA, M., “La reforma concursal y los créditos tributarios”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012, pág. 35, dentro de nuestra doctrina ya se había criticado la posición privilegiada que se otorgaba a la Administración tributaria debido a la posibilidad de adelantar la providencia de apremio con el efecto de anticiparse a la declaración del concurso, subrayándose además la inseguridad jurídica derivada de la referencia a la fecha de un acto interno y no a su notificación o la necesidad de realizar una interpretación correctiva en consideración a que hasta que la providencia de apremio no se notifica no puede surtir efectos. En palabras de la citada autora “*En el contexto normativo anterior a la Ley Concursal si bien no estaba claro si el momento determinante era la traba (criterio mantenido por los tribunales) o la providencia de embargo (conforme al artículo 95.1 del Real Decreto 1684/1990), sí admitían los tribunales la posibilidad de iniciar un procedimiento tributario de apremio hasta trabar embargo sobre determinados bienes, como medida cautelar*”.

²⁴Así lo reconoce el párrafo primero del art. 164 de la LGT cuando señala que las reglas previstas para la concurrencia de procedimientos han de entenderse sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la Ley en atención a su naturaleza.

conurrencia de procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución diferentes de los derivados de la Ley Concursal (esto es, previos a la entrada en vigor de dicha Ley y regidos por la normativa anterior con las modificaciones que resultan de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 58/2003), así como de aquellas situaciones que hubiesen sido resueltas al margen de la misma con posterioridad (caso, por ejemplo, de la liquidación administrativa de entidades de seguros), precisaba el número 2º del art. 164.1 de la LGT que “2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”.²⁵

A nuestro juicio de la redacción literal de los antiguos arts. 164.1.b) de la LGT y 55 de la LC había que estimar que la preferencia del procedimiento de apremio debía determinarse exclusivamente en función de la fecha de emisión de la providencia de apremio, pudiendo la Administración tributaria acometer la traba de los elementos patrimoniales del deudor una vez producida la declaración de concurso. A tal efecto, pudiera llegar a suceder, con anterioridad a dicha declaración de concurso, los órganos de recaudación hubiesen emitido y notificado al deudor la correspondiente providencia de apremio sin proceder al embargo de los bienes. Pues bien, dada esta situación en la que el procedimiento de apremio se hubiese iniciado con anterioridad a la declaración concursal sin que a dicha fecha se hubiese producido embargo alguno, ¿debía estimarse que la Hacienda Pública no podría proseguir el procedimiento de apremio a pesar de que el mismo fuese preferente? En nuestra opinión no ya que, si se adoptase dicho criterio a la luz de lo que establecían los dos preceptos indicados con anterioridad, la regulación contenida en el antiguo art. 55 de la Ley 22/2003 carecería de razón de ser.

A tenor de lo establecido en la Ley 58/2003, siendo la providencia de apremio anterior a la declaración del concurso, cabría proseguir con carácter preferente el procedimiento de apremio, al margen del procedimiento concursal. Ahora bien, con independencia de lo anterior conviene tener igualmente presente lo establecido en la Disposición Adicional 8ª de la LGT, en la que se precisa que, en caso de concurso de acreedores, habrá de aplicarse lo dispuesto en el ya analizado art. 55.1 de la Ley 22/2003²⁶. Y es que, tal y como se señala en la Sentencia del Tribunal de Conflictos de

²⁵Se incorporaban así dos reglas de carácter diverso en función de que el procedimiento de apremio concurriese con procedimientos singulares o universales. Ciertamente resultaba difícil de entender la razón de ser de la elección de dos momentos distintos tratándose de la concurrencia de procedimientos universales y singulares ya que, hasta la fecha, la concurrencia de procedimientos universales quedaba resuelta con una concurrencia de ejecuciones sobre bienes singulares. En efecto, al amparo de la anterior regulación concurrían *de facto* embargos o actos de desapoderamiento equiparables (intervención o inhabilitación) y no procedimientos universales como tales. Hubiese sido más deseable emplear en ambos casos (ejecuciones universales y singulares) un criterio idéntico con la finalidad de determinar el procedimiento preferente, a saber, el instante de la realización del embargo. En cambio en la actualidad lo que se pretende es establecer una preferencia, no ya entre ejecuciones, sino entre procedimientos en abstracto, de manera que será preferido uno u otro en función de su inicio anterior.

²⁶Recuérdese que, de conformidad con lo establecido en el citado art. 55.1 de la LC en su vigente redacción, “Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”.

Jurisdicción de 22 de diciembre de 2006, no puede afirmarse sin más que la autotutela ejecutiva de la Administración impida cualquier sometimiento a un criterio jurisdiccional haciendo prevalecer en todo caso la actuación administrativa. Por el contrario, en materia de potestades administrativas lo primero que ha de tenerse en cuenta es que éstas no se constituyen para la satisfacción del interés de una concreta organización administrativa (la Agencia Estatal de Administración Tributaria), sino para la satisfacción del interés público que, de modo expreso o tácito, ha de ser definido por el legislador en cada sector del ordenamiento. Y, siendo ello así resulta claro que en las situaciones de concurso el interés público, expresado en la normativa concursal, es el de mantener la continuidad de la actividad del deudor, debiendo supeditarse a dicho interés básico y fundamental ciertos privilegios, dentro de los cuales ha de incluirse el de autotutela.

La aplicación de esta regla, de carácter exclusivamente formal, queda completada mediante dos precisiones. De una parte, la utilización de un crédito sustantivo para la cuestión relativa a los créditos contra la masa. Y, de otra, la posibilidad de adoptar medidas cautelares en vía administrativa tras el inicio de la situación concursal.

¿Hasta qué punto la anterior regulación contenida en el citado art. 55 de la Ley Concursal no determinaba una vulneración de la regla general anteriormente indicada? Desde nuestro punto de vista el perjuicio originado al concursado resulta evidente, al margen del que se causa a los restantes acreedores comunes, ya que podría llegar a suceder que desapareciesen todos aquellos bienes susceptibles de realización para la obtención del cobro.²⁷

Incluso cabría la posibilidad de plantearse si, a tenor de lo establecido en el art. 86.ter.1.3º de la Ley Orgánica 6/1985 que, como es sabido, atribuye al juez de lo mercantil la competencia exclusiva y excluyente respecto de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado, resulta posible la aplicación de dicha medida. Y es que, tal y como ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ-BALLESTEROS²⁸, podría llegar a producirse una incompatibilidad entre este art. 86.ter.1.3º de la LOPJ, que excluye la posibilidad de realizar ejecuciones ordenadas por autoridades distintas del juez mercantil, y el art. 55 de la Ley Concursal. A ello habría que añadir, además, que la LOPJ presenta un rango superior al de aquélla.²⁹

²⁷Una postura crítica con la adopción de esta medida puede verse en URÍA FERNÁNDEZ, F., “La Hacienda Pública ante la reforma concursal”, *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pág. 18, quien llegó a manifestar durante la tramitación de la Ley Concursal su convicción de que la introducción de esta excepción no podía llegar a tener éxito, y en RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 35, para quien se trata de una medida muy difícil de justificar desde el principio de protección de la masa activa.

²⁸FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M. A., “Algunas cuestiones sobre la apertura del concurso”, *La nueva Ley Concursal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XVIII-2003, pág. 124.

²⁹Debe precisarse no obstante que también se ha llegado a plantear la conveniencia de adoptar una interpretación armónica entre ambos preceptos argumentándose que, si bien el art. 86.ter.1.3º de la LOPJ reserva al juez de lo mercantil el conocimiento de cualquier ejecución frente al patrimonio del concursado, dicha previsión queda limitada al ámbito competencial previsto al efecto en la Ley Concursal. De este modo la mención contenida en el art. 86.ter.1.3º quedaría remitida a lo establecido en la Ley Concursal y, más precisamente, a la excepción recogida en su art. 55.

En todo caso no gozando la Administración del derecho de ejecución separada, una vez iniciado el concurso la Administración tributaria no podrá cobrar sus créditos a través de la ejecución de bienes del deudor, declarando a tal efecto el art. 55.3 de la Ley 22/2003 la nulidad de aquellas actuaciones que se practiquen en contravención con lo señalado en los apartados primero y segundo del citado precepto. De este modo en aquellos supuestos en los que los órganos de recaudación no hayan procedido a dictar la correspondiente providencia de apremio con anterioridad a la declaración del concurso decaerá la posibilidad de ejecución separada del procedimiento de ejecución administrativa, debiendo ajustarse la actuación tributaria al régimen previsto en la normativa concursal.

Por tanto la ejecución podrá verse paralizada cuando el juez del concurso estime que la misma afecta a un elemento necesario para la continuación de la actividad empresarial. Y en aquellos casos en los que las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso el juez, a petición de la Administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. No obstante dicho levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos.³⁰

El art. 164.1 de la LGT, en su actual redacción otorgada por la Disposición Final Undécima de la Ley 38/2011, establece como fecha determinante de la preferencia en caso de concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con otros singulares o universales de ejecución la de la diligencia de embargo.

La trascendencia de la modificación introducida radica pues en la fecha que habrá de ser tenida en cuenta a la hora de determinar el carácter preferente del procedimiento administrativo o del procedimiento concursal para proseguir con la ejecución de los bienes del concursado en relación con los créditos tributarios ya que, con efectos a partir de la entrada en vigor de la citada reforma, pasa a ser la fecha de la diligencia de embargo dictada en el procedimiento de apremio la que habría de compararse con la fecha de la declaración de concurso. En cambio, en la redacción anterior de la norma la fecha que había que tomar en consideración era la de la providencia de apremio.

Tuvo lugar así la unificación del instante de referencia susceptible de ser tomado en consideración en caso de concurrencia con procedimientos singulares y universales de ejecución, modificándose además la redacción del art. 55.1 de la Ley 22/2003 en relación con las ejecuciones y los apremios, al objeto de acoger legalmente el criterio de la diligencia de embargo en sustitución del de providencia de apremio. En todo caso sólo hasta la aprobación del plan de liquidación podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo.

³⁰Téngase presente no obstante que, al amparo de su actual redacción, el citado precepto excluye los embargos administrativos del régimen general que permite su levantamiento en interés del concurso, cuando su existencia dificulta la actividad empresarial. De cualquier manera al amparo de lo establecido por el citado precepto se declara la imposibilidad del Juez del concurso de, incluso apreciando que embargos anteriores dificultan gravemente la continuidad de la actividad productiva de la concursada, levantar y cancelar esos embargos si son administrativos.

Ahora bien, ¿qué sucede con aquellos embargos ordenados por órganos administrativos pero referidos a ejecuciones cuya competencia radica, única y exclusivamente en el juez del concurso por mandato de lo establecido en los arts. 8.3º y 8.4º de la LC, tratándose de créditos concursales cuyo cobro no puede realizarse de forma directa mediante la ejecución de los bienes concretos correspondientes?

De acuerdo con lo señalado por el art. 164.1 de la LGT habrá que tener bien presentes las limitaciones materiales del procedimiento de apremio cuando éste concurre con otros de ejecución singular o universal, siendo de aplicación sus reglas sin perjuicio del respeto al orden de prelación que, para el cobro de los créditos, y de acuerdo con su naturaleza, viene establecido por la Ley Concursal. Y, en base a ello, habría que diferenciar entre el embargo efectuado y el cobro del crédito que con el mismo se pretende garantizar. Piénsese además que en el presente supuesto el embargo no cumple su función de aportar una seguridad adicional a la Hacienda Pública en el cobro de su crédito, originando en cambio un perjuicio evidente para que el juez del concurso pueda centralizar todas las decisiones que afectan a la realización de los bienes y derechos del concursado. Todo ello al margen de las perturbaciones que plantea en la gestión patrimonial del concurso.

Con carácter general los créditos tributarios deberán ser satisfechos en todo caso en las cuantías que resulten de la prelación establecida en la Ley Concursal, sin que la continuidad del procedimiento ejecutivo administrativo signifique modificación alguna de la prelación concursal ni el reconocimiento de derechos especiales para el cobro. Téngase presente además que, tratándose de créditos tributarios contra la masa, no resulta posible la realización de actuaciones administrativas de ejecución hasta la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el transcurso del periodo de un año sin que ninguna de estas situaciones haya sucedido.

Como ya sabemos el pago de los créditos contra la masa adquiere un carácter preferente, debiendo efectuarse a los respectivos vencimientos, tal y como dispone el art. 84 LC. Y, en tanto en cuanto no se admite el desarrollo de dichas actuaciones de ejecución y de embargos, tratándose de estos créditos concursales (cuyo posible cobro y su importe quedan sujetos a lo que resulte del proceso concursal), debiendo integrar la masa el importe obtenido de la eventual ejecución y responder del pago de todas las deudas del concursado con arreglo a lo dispuesto en la LC carece de toda razón de ser el mantenimiento de dichas actuaciones ejecutivas.³¹

Por otra parte, tras la reforma operada en el art. 55.3 de la LC por la Ley 38/2011 se contempla la posibilidad de levantar y cancelar embargos trabados en los procedimientos de ejecución singulares suspendidos conforme a aquello que disponen los apartados primero y segundo del citado precepto, si bien dicha posibilidad no podrá afectar en ningún caso a los embargos administrativos. En aquellos casos en los que las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificulte gravemente la continuidad de la actividad profesional o

³¹Y ello, en todo caso, sin perjuicio de reconocer que la continuación de un procedimiento ejecutivo ya iniciado contribuye a simplificar las medidas a adoptar para la realización de los bienes afectados por el mismo.

empresarial del concursado, si bien el levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos. Se trata por tanto de un privilegio discutible, especialmente en aquellos casos en los que los embargos trabados dificulten gravemente la continuidad de la actividad empresarial, objetivo básico perseguido con la aprobación de la Ley 22/2003, tal y como se señala en su Exposición de Motivos. Cabe por tanto plantearse si, al igual que sucede con los embargos no administrativos, no debería dejarse al juez del concurso valorar y decidir si el levantamiento y la cancelación de los embargos administrativos favorecen el interés público que representa el aseguramiento de la continuación de la actividad empresarial.³²

De este modo trató de solucionarse la situación existente con anterioridad a la reforma, en virtud de la cual, en los supuestos de suspensión de los apremios administrativos, se procedía con frecuencia a y de manera automática a alzar y a cancelar los embargos administrativos trabados.³³

¿Cabría la posibilidad, en estas circunstancias, de que la Administración tributaria procediera a trabar embargos con una finalidad esencialmente cautelar, esto es, no ejecutiva? Como seguramente se recordará al amparo de la antigua LGT de 1963 se admitía el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio tras el inicio del proceso concursal siempre y cuando aquél finalizase con la práctica de una anotación preventiva de embargo, quedando la ejecución de los bienes trabados a resultas de la finalización del concurso de acreedores. Así lo reconoció el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción a través, entre otras, de sus Sentencias de 13 de octubre de 2004 y 21 de marzo de 1994.

Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley 22/2003 parece claro que dicha situación no resulta ya admisible, dado que todas aquellas medidas cautelares que pretendan adoptarse deben ser solicitadas por el juez del concurso, teniendo que ser autorizadas por éste.

Al margen de lo anterior lo cierto es que el art. 164.2 de la LGT prevé la posibilidad de dictar la providencia de apremio (devengándose en consecuencia los correspondientes recargos del período ejecutivo) una vez iniciado el respectivo proceso concursal si se diesen las condiciones necesarias para ello con anterioridad a la fecha de la declaración de concurso. De este modo parece admitirse el inicio automático del

³²Tras la nueva redacción otorgada al citado apartado tercero del art. 55 de la LC se eliminó la anterior referencia a la declaración de nulidad de pleno derecho de aquellas actuaciones practicadas en contravención de lo establecido en los apartados anteriores del precepto. Así las cosas se suscita la duda relativa a si tales contravenciones siguen siendo nulas de pleno derecho o si, por el contrario, son simplemente anulables a instancia de parte. Tal y como ha precisado en relación con esta cuestión NARANJO SELFA, J. A., “Aspectos tributarios más salientes de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”, *Tribuna Fiscal*, núm. 256, 2012, pág. 17, si se adopta una interpretación sistemática y teleológica de la Ley 22/2003 (la cual, como es sabido, persigue la conservación de la actividad empresarial, en la medida de lo posible, así como el necesario respeto al principio de *par conditio* entre los acreedores), cabría estimar que dichas contravenciones deberían seguir siendo consideradas como nulas de pleno derecho.

³³Cabe no obstante apreciar la existencia de un defecto técnico de redacción a resultas de la reforma consistente en el hecho de que, al no haberse reenumerado correctamente los nuevos apartados del art. 55 de la Ley 22/2003, el antiguo apartado tercero del citado precepto (relativo a la sanción de nulidad que afecta a las actuaciones de ejecución practicadas en contravención de lo previsto) no se contempla en la actualidad, no existiendo constancia expresa de su derogación.

procedimiento de exigencia coactiva de la deuda tributaria si hubiesen concurrido a tal efecto los requisitos necesarios para dictar la providencia de apremio (es decir, el impago de la deuda tributaria) en una fecha previa al instante de la declaración de concurso.³⁴

Tras la reforma del citado art. 164.2 de la LGT operada por la Ley 38/2011 se contempla la posibilidad de dictar la providencia de apremio y de devengar los recargos del período ejecutivo, no ya sólo en el supuesto de que se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la declaración de concurso, sino también cuando se trate de créditos contra la masa. Se introduce así la posibilidad de apreciar créditos contra la masa, debiendo tenerse presente además aquello que señala el art. 84.4 de la LC, de conformidad con el cual la paralización de las ejecuciones judiciales o administrativas al objeto de hacer efectivos los créditos contra la masa hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra el plazo de un año a contar desde la declaración del concurso sin que se hubiese producido ninguno de los dos actos antes citados no impedirá el devengo de intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.

El órgano de recaudación podrá dictar providencia de apremio, junto con el devengo de los recargos del periodo ejecutivo, siempre que se den las condiciones para ello con anterioridad a la declaración del concurso (que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo) o que se trate de créditos contra la masa. En el primer supuesto planteado no se continuaría la ejecución, ya que no se ha ganado la preferencia al no haberse procedido todavía al embargo, si bien se permitirá el devengo de los recargos del periodo ejecutivo y de apremio. La providencia de apremio podrá dictarse pues antes o después de declarado el concurso, siempre que las deudas estuvieran ya en periodo ejecutivo antes de que tenga lugar esa declaración.

Por otra parte la interpretación conjunta que ha de realizarse de ambas reformas implica la posibilidad de apremiar los créditos contra la masa dictando la providencia de apremio y devengando los recargos del período ejecutivo resultantes de la falta de pago del crédito a su vencimiento, sin perjuicio de que, materialmente, durante los plazos de suspensión o la paralización de las actuaciones ejecutivas judiciales o administrativas establecidas en el art. 84.4, no se proceda a la ejecución efectiva del patrimonio.

³⁴Adviértase por otra parte que nada se señala en relación con los efectos derivados del inicio del procedimiento de apremio y con las actuaciones a llevar a cabo por la Administración tributaria con posterioridad a la emisión de la providencia de apremio, pudiendo llegar a devengarse intereses o el recargo del período ejecutivo procedente en estos casos, en contradicción con aquello que dispone la normativa concursal. Refiriéndose a esta situación señala TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos de recaudación”, en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 617, que la citada regla “no solo contradice lo previsto en el artículo 55 de la Ley Concursal, sino que demora la determinación exacta de la deuda de la Hacienda Pública, no aclara el procedimiento a seguir por parte de la Administración tras dictar la providencia de apremio e incrementa el crédito tributario en un momento en el que el deudor no puede evitarlo (...) En los casos de concurso debería exigirse únicamente el recargo ejecutivo del 5 por 100, dejando al concursado en la misma posición que quien ha satisfecho el débito tributario en período ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio”. En un sentido contrario se pronuncia, sin embargo, CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a. A., “Actuaciones y procedimientos de recaudación”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria. Comentarios y casos prácticos*, REAF-Centro de Estudios Financieros, 2004, pág. 702, para quien “si en el momento de declaración del concurso la deuda tributaria se hallaba en período ejecutivo, deberán devengarse los recargos correspondientes en función del instante en que se efectúe el pago”.

En nuestra opinión en dicho supuesto, produciéndose la emisión de la providencia de apremio por parte de la Administración tributaria estaría vulnerando aquello que establece el art. 55.1 de la Ley Concursal, el cual impide el inicio o la prosecución del procedimiento ejecutivo una vez producida la declaración de concurso. En este sentido parece razonable estimar que la simple emisión de la providencia de apremio no podrá dar lugar a que la Administración realice la ejecución sobre los bienes del concursado.

Por otra parte, no gozando el apremio tributario de preferencia, las actuaciones que desarrollen los órganos de recaudación en relación con el patrimonio del obligado al pago dependerán del propio desarrollo del proceso concursal, que habrá de ajustarse a lo dispuesto en su normativa reguladora.³⁵

¿Debe estimarse que la Hacienda Pública únicamente se halla facultada para continuar el procedimiento ya iniciado hasta llegar a la traba o, por el contrario, ha de proceder igualmente a la ejecución administrativa de los bienes? *A priori*, si admitiésemos que la Hacienda Pública podrá embargar pero no realizar los bienes, se alcanzaría un equilibrio entre lo dispuesto en el art. 55 de la Ley Concursal y la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez mercantil.³⁶

Lo cierto es, sin embargo, que el art. 24 de la Ley Concursal, en su redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica³⁷, admitía la inscripción de los embargos administrativos, en los supuestos contemplados en su art. 55, y una vez hubiese tenido lugar la anotación preventiva de la declaración de concurso, no precisándose nada respecto de su eventual consideración como un embargo cautelar. Parecía darse así a entender que la Hacienda Pública podría proceder igualmente a la ejecución administrativa de los bienes.

³⁵Si bien tratándose de una ejecución de carácter laboral, declaró el TJSJ. de Madrid en su Sentencia de 1 de junio de 2010 que “*La imposición de recargos (de apremio y de mora) supone admitir el incremento progresivo de la masa pasiva más allá de la declaración de concurso y ni uno ni otro tienen sentido en su aplicación sobre créditos concursales, pues declarado el concurso no es posible iniciar ejecuciones singulares ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor (artículo 55), ni cabe tampoco incrementar el nominal de una deuda con intereses de ningún tipo (con la única excepción prevista en el artículo 59 para los créditos salariales).*”

³⁶De esta opinión se mostró partidario, entre otros, SÁNCHEZ ONDAL, J. J., “Los créditos de las Haciendas Locales ante la futura Ley Concursal”, *Tributos Locales*, núm. 30, 2003, pág. 68.

³⁷Como es sabido el citado Real Decreto-Ley 3/2009 introdujo un conjunto de modificaciones destinadas a facilitar la refinanciación de las empresas que puedan atravesar dificultades financieras que no hagan ineludible una situación de insolvencia, además de agilizar los trámites procesales, reducir los costes de la tramitación, y mejorar la posición jurídica de los trabajadores de empresas concursadas que se vean afectados por procedimientos colectivos. En líneas generales se trata de un conjunto de medidas que revisten una gran complejidad técnica, máxime teniendo en cuenta que se persigue lograr su aplicación sin demora a múltiples procesos judiciales en curso, caracterizados por la presencia de numerosas partes procesales, y respecto de acuerdos financieros alcanzados entre las partes bajo la autonomía de su voluntad. En estas circunstancias resulta imprescindible conjugar la necesaria seguridad jurídica que precisan los agentes económicos para la adopción de decisiones económicas tan relevantes como las concernidas en los procesos concursales con la necesidad de que se puedan beneficiar de inmediato de las posibilidades que se les abren con la entrada en vigor de la citada norma.

En la actualidad dispone el apartado 4 del citado precepto, en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011, que, si el deudor tuviera bienes o derechos inscritos en Registros públicos, se inscribirán en el folio correspondiente a cada uno de ellos la declaración de concurso, con indicación de su fecha, la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, así como el nombramiento de los administradores concursales. Y, una vez practicada la anotación preventiva o la inscripción, no podrán anotarse respecto de aquellos bienes o derechos más embargos o secuestros posteriores a la declaración de concurso que los acordados por el juez de éste, salvo lo establecido en el art. 55.1 de la Ley.³⁸

En esta misma línea se sitúa además el legislador tributario, al disponer el art. 164 de la LGT en su apartado segundo que en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003 y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP)³⁹, sin que ello impida que se dicte la

³⁸Como ya se ha señalado dicho art. 24 de la Ley 22/2003, relativo a la publicidad registral, fue objeto de nueva redacción por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, pasando a disponer el citado precepto lo siguiente: “1. Si el deudor fuera persona natural, se inscribirán preferentemente, por medios telemáticos, en el Registro Civil la declaración de concurso, con indicación de su fecha, la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, así como el nombramiento de los administradores concursales.
2. Si el deudor fuera sujeto inscribible en el Registro Mercantil, serán objeto de inscripción en la hoja abierta a la entidad, preferentemente por medios telemáticos, los autos y sentencias de declaración y reapertura del concurso voluntario o necesario, de apertura de la fase de convenio, de aprobación de convenio, la apertura de la fase de liquidación, la aprobación del plan de liquidación, la conclusión del concurso y la resolución de la impugnación del auto de conclusión, la formación de la pieza de calificación y la sentencia de calificación del concurso como culpable, así como cuantas resoluciones dictadas en materia de intervención o suspensión de las facultades de administración y disposición del concursado sobre los bienes y derechos que integran la masa activa. Cuando no constase hoja abierta a la entidad, se practicará previamente la inscripción en el Registro.
3. Si se tratase de personas jurídicas no inscribibles en el Registro Mercantil y que consten en otro registro público, el secretario judicial mandará inscribir o anotar, preferentemente por medios telemáticos, en éste las mismas circunstancias señaladas en el apartado anterior.
4. Si el deudor tuviera bienes o derechos inscritos en registros públicos, se inscribirán en el folio correspondiente a cada uno de ellos la declaración de concurso, con indicación de su fecha, la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, así como el nombramiento de los administradores concursales. Practicada la anotación preventiva o la inscripción, no podrán anotarse respecto de aquellos bienes o derechos más embargos o secuestros posteriores a la declaración de concurso que los acordados por el juez de éste, salvo lo establecido en el artículo 55.1.
5. Los asientos a que se refieren los apartados anteriores se practicarán en virtud de mandamiento librado por el secretario judicial. En el mandamiento se expresará si la correspondiente resolución es firme o no. En todo caso, las anotaciones preventivas que deban extenderse en los registros públicos de personas o de bienes por falta de firmeza de la resolución caducarán a los cuatro años desde la fecha de la anotación misma y se cancelarán de oficio o a instancia de cualquier interesado. El secretario judicial podrá decretar la prórroga de las mismas por cuatro años más.
6. El traslado de la documentación necesaria para la práctica de los asientos se realizará preferentemente por vía telemática desde el juzgado a los registros correspondientes. Excepcionalmente, y si lo previsto en el párrafo anterior no fuera posible, los oficios con los edictos serán entregados al procurador del solicitante del concurso, con los mandamientos necesarios para la práctica inmediata de los asientos registrales previstos en este artículo. Si el solicitante del concurso fuese una Administración pública que actuase representada y defendida por sus servicios jurídicos, el traslado de oficio se realizará directamente por el juzgado a los correspondientes registros.
7. Reglamentariamente podrán establecerse mecanismos de coordinación entre los diversos registros públicos en los que, con arreglo a lo previsto en los apartados anteriores, habrán de hacerse constar el auto de declaración y las demás vicisitudes de concurso”.

³⁹Recuérdese que tal y como establece el art. 10.2 de la citada LGP (de conformidad con el cual “Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (...))”, así como el art. 164.4 de la Ley 58/2003, junto con el derecho de abstención la Hacienda Pública se encuentra facultada para suscribir los oportunos acuerdos o convenios, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, bajo unas condiciones singulares de pago que no pueden ser más favorables que las recogidas en el acuerdo o convenio que ponga fin al proceso judicial. De este modo la Hacienda Pública resulta

correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.⁴⁰

A la luz de este conjunto de consideraciones cabe concluir, por tanto, que existe una regla de prioridad temporal destinada a determinar la competencia del proceso judicial y la administrativa, debiendo ser reinterpretadas las reglas de preferencia de créditos establecidas en la LGT a la luz de los preceptos de la Ley Concursal, en aras precisamente de proteger el interés general por mantener la actividad del deudor.

¿A qué momentos de carácter homogéneo hemos de atender a efectos de poder efectuar la oportuna comparación? Analicemos en primer término la citada cuestión dentro del proceso concursal. Con carácter general habrá de acudir al instante de su iniciación a través del oportuno auto que declare la situación. Así, por ejemplo, habiendo sido presentada la solicitud por el deudor, surgirá la obligación de proveer sobre aquélla en el mismo día de su reparto o, no siendo ello posible, durante el siguiente día hábil posterior. Así lo establece el art. 13 de la Ley 22/2003.⁴¹

Siendo el concurso voluntario el juez del concurso dictará el correspondiente auto el mismo día de la solicitud de aquél o, en su caso, en el inmediato hábil siguiente si bien, en el hipotético caso de que la declaración de concurso se demorase podría resultar más conveniente adoptar como instante que otorga la preferencia al procedimiento concursal aquel en el que se instó la solicitud de forma completa.⁴²

facultada para recurrir, de cara al cobro de los créditos tributarios, al oportuno concurso de acreedores o a la celebración de convenios (respecto de la parte ordinaria y subordinada del crédito público que aquélla ostenta), así como a acuerdos singulares (limitados a la parte privilegiada del crédito tributario), pudiendo optar finalmente por la liquidación de la empresa. Y, de cara a la suscripción y celebración de tales acuerdos y convenios, se requiere autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tratándose de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda, ya sea de conformidad con la Ley o en virtud de convenio.

⁴⁰Tal y como se infiere del citado precepto de la Ley 58/2003 en relación con el art. 55 de la Ley Concursal, es la prioridad temporal de la providencia de apremio o, alternativamente, de la declaración concursal, la que determina la preferencia del procedimiento administrativo o del judicial. Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 22 de diciembre de 2006, en la que se señala lo siguiente: “(...) La Administración tributaria, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración de concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor. Si la declaración judicial es negativa la Administración recupera en toda su integridad las facultades de ejecución. Si, por el contrario, es positiva pierde su competencia, en los términos establecidos en el citado artículo 55 y con los efectos previstos en el apartado tercero para la hipótesis de contravención”.

⁴¹Piénsese que la declaración de concurso se ha de producir en el instante en que se dicte el respectivo auto por el juez competente para ello, siendo comunicada la fecha del auto de declaración de concurso a los acreedores y anunciándose en el Boletín Oficial del Estado, tal y como precisan los arts. 21.4 y 23 de la Ley Concursal. Pero en todo caso la fecha a tomar en consideración debe ser la de la declaración de concurso y no la de su notificación por parte del juzgado.

⁴²En este sentido se ha pronunciado, entre otros, PÉREZ ROYO, F., “El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la ‘interpretación auténtica’ contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)”, ob. cit., pág. 219.

Tratándose de un supuesto de concurso necesario el criterio susceptible de ser adoptado sería el mismo, teniendo presente que este último, de conformidad con lo establecido en el art. 15 de la Ley 22/2003, puede ser declarado una vez transcurrido un cierto lapso de tiempo después de la presentación de la solicitud. A mayor abundamiento, y de conformidad con la anterior redacción del art. 164.3 de la LGT, conociendo la Administración tributaria la solicitud de concurso ésta podría proceder a dictar la providencia de apremio con anterioridad a la emisión del auto por parte del juez, quedando así el acreedor que hubiese instado dicha solicitud en una posición de desventaja, en tanto en cuanto se vería obligado al ejercicio de tercerías de mejor derecho con la finalidad de tratar de mantener la posición jurídica de su crédito.

Tal y como ya apuntamos con anterioridad al hilo del análisis efectuado de la normativa anterior puede llegar a suceder que, estando completa la solicitud, el juez se retrase a la hora de dictar el auto declarativo del concurso. Pues bien, volvemos a reiterar que en dicho caso (esto es, habiéndose presentado la solicitud completa y produciéndose la demora), habrá que acudir a su fecha y no a la del auto que declare el concurso.⁴³

Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 23 de la Ley Concursal, se prevé la necesidad de que la declaración de concurso que se produzca resulte comunicada a los acreedores y se anuncie a través del Boletín Oficial del Estado y de un diario de los de mayor difusión de la provincia⁴⁴. Ello no significa, sin embargo, que deba atenderse a dicha fecha como fecha relevante, sino que habrá que estar a aquélla que figure en el auto correspondiente.

Ciertamente nos hallamos ante una regulación que, por lo que al proceso judicial se refiere, puede llegar a originar situaciones conflictivas dentro de los supuestos de

⁴³Lógicamente ello será así siempre y cuando la providencia de apremio se expida en el intervalo comprendido entre el transcurso del plazo máximo para proveer (es decir, el mismo día de la presentación de la solicitud o el siguiente) y la fecha del auto.

⁴⁴Declara concretamente el citado precepto en su actual redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 3/2009 lo siguiente: “1. La publicidad de la declaración de concurso, así como de las restantes notificaciones, comunicaciones y trámites del procedimiento, se realizará preferentemente por medios telemáticos, informáticos y electrónicos, en la forma que reglamentariamente se determine, garantizando la seguridad y la integridad de las comunicaciones. El extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el “Boletín Oficial del Estado”, y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso.

2. En el mismo auto de declaración del concurso o en resolución posterior, el juez, de oficio o a instancia de interesado, podrá acordar cualquier publicidad complementaria que considere imprescindible para la efectiva difusión de los actos del concurso.

3. El traslado de los oficios con los edictos se realizará preferentemente por vía telemática desde el juzgado a los medios de publicidad correspondientes.

Excepcionalmente, y si lo previsto en el párrafo anterior no fuera posible, los oficios con los edictos serán entregados al procurador del solicitante del concurso, quien deberá remitirlos de inmediato a los medios de publicidad correspondientes.

Si el solicitante del concurso fuese una Administración pública que actuase representada y defendida por sus servicios jurídicos, el traslado del oficio se realizará directamente por el juzgado a los medios de publicidad.

4. Las demás resoluciones que, conforme a esta Ley, deban ser publicadas por medio de edictos, lo serán en el Registro Público Concursal y en el tablón de anuncios del juzgado.

5. El auto de declaración del concurso así como el resto de resoluciones concursales que conforme a las disposiciones de esta Ley deban ser objeto de publicidad, se insertarán en el Registro Público Concursal con arreglo al procedimiento que reglamentariamente se establezca”.

concurso necesario. Piénsese que, a diferencia de lo que ocurre tratándose de un concurso voluntario, la tramitación de la solicitud adquiere una cierta complejidad, pudiendo llegar a prolongarse en el tiempo la declaración de concurso, la cual podría incluso tener lugar transcurridos más de cuarenta días desde la presentación de la solicitud.

Así las cosas, no es de extrañar que durante dicho intervalo de tiempo la Administración Tributaria obtenga una preferencia procedimental a través de la emisión de la providencia de apremio. Y, dada esta situación, habrá que atender a lo establecido en el art. 123.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el vigente Reglamento General de Recaudación, a cuyo tenor “*los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda pública cuando dicha información no esté disponible a través de su representación procesal*”. En consecuencia cabe pensar que la Hacienda Pública tendrá conocimiento de la futura situación de concurso antes que la gran mayoría de los acreedores, asegurándose así la preferencia.

¿Y qué sucede en el ámbito del procedimiento administrativo? Por lo que a dicho procedimiento se refiere habrá que atender a la fecha de la providencia de apremio y no, como sucedía con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Concursal, a la fecha de expedición de la diligencia de embargo.

Nótese que, al amparo de la anterior regulación, se comparaban momentos homogéneos ya que ambos (de una parte, la traba de los bienes operada en el procedimiento administrativo y, de otra, el inicio del proceso concursal, que origina sobre los bienes una afección similar a la que produce su embargo), representaban la afección de los bienes. En cambio, esta comparación de momentos homogéneos no resulta posible con la regulación actualmente vigente. Porque, si bien dentro del proceso concursal la situación se mantiene en los mismos términos (atendiéndose al momento en el que se declara aquél y se origina la afección), en el procedimiento administrativo el momento relevante ha sido adelantado, tomándose como punto de referencia una fecha en la que todavía no resulta posible hablar de la existencia de afección, que sólo tendrá lugar con la traba de los bienes, y no con motivo de la simple expedición de la providencia de apremio. Nos estamos refiriendo al acto administrativo que pone en marcha el procedimiento.⁴⁵

Nos hallamos pues ante un criterio que podría llegar a vulnerar los distintos principios inspiradores de la vigente normativa concursal, máxime si tenemos en cuenta que el acto administrativo en cuestión no supone la afección de los bienes del deudor al pago de las deudas tributarias, que tiene lugar en el instante del embargo. Y es que, si bien la citada providencia constituye el título ejecutivo que permite proceder contra los bienes y derechos del deudor, no representa la afección de los bienes al pago de las deudas tributarias. Se trata únicamente de un acto administrativo de intimación al pago con el apercibimiento de que, de no producirse éste en el plazo fijado al efecto, se procederá a la ejecución patrimonial.⁴⁶

⁴⁵En efecto, téngase presente que el embargo no se produce hasta después, una vez que se origina el impago en vía ejecutiva habiéndose dictado las oportunas diligencias.

⁴⁶Véanse a este respecto PITA GRANDAL, A. M^a., “Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en*

IV. A VUELTAS CON LA NOTIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA DE APREMIO Y CON LA PRÁCTICA DEL EMBARGO CON ANTERIORIDAD A LA DECLARACIÓN DE CONCURSO

¿Resulta necesaria la notificación de la providencia de apremio? *A priori* cabe pensar que no, ya que de lo dispuesto al efecto habría que atender a su fecha, y no a la de su notificación. Cuestión distinta es que deba defenderse la necesidad de acudir a la fecha de notificación, ya que lo contrario supondría dejar al arbitrio de la Administración la concurrencia de procedimientos, no pudiendo verificarse su exactitud. Dicho de otro modo, se estaría atribuyendo la preferencia atendiendo al inicio del período ejecutivo y no al del procedimiento de ejecución.⁴⁷

A mayor abundamiento, tal y como se encarga de precisar el legislador de la Ley 58/2003, toda providencia de apremio habrá de ser notificada ya que, de lo contrario, carecería de efecto alguno. Así lo dispone su art. 167, de conformidad con el cual “*el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario*”.⁴⁸

Incluso se ha llegado a plantear la posibilidad de que el momento relevante, a efectos del procedimiento administrativo, lo sea el del embargo de los bienes, estimándose así que el nuevo sistema concursal no ha venido a alterar la situación anterior, gozando la Administración de preferencia procedimental únicamente respecto

homenaje al Profesor Calvo Ortega, tomo I, Lex Nova-Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 793, GONZÁLEZ GARCÍA, J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., “El crédito tributario en el proyecto de Ley Concursal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 241, 2003, pág. 41 y DELA PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2010, pág. 47, para quien “*Adelantar el momento del procedimiento administrativo de apremio, - o por mejor decir, del periodo ejecutivo- que se considera para determinar la preferencia a la fecha en que se dicta la providencia de apremio incrementa los problemas respecto de la legislación anterior, tanto en lo que se refiere a la propia determinación del momento como en lo que atañe a las posteriores actuaciones en el seno del propio procedimiento administrativo consistentes en el embargo de bienes y ulterior ejecución de los mismos*”.

⁴⁷En consecuencia, una vez iniciado el período ejecutivo antes de la declaración de concurso, la Administración quedaría facultada para expedir una providencia con fecha anterior a la del comienzo del proceso judicial.

⁴⁸La consideración como momento relevante en el procedimiento administrativo de la fecha de la notificación de la providencia de apremio ha sido defendida, entre otros, por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 40, para quien “*De lege ferenda, resulta conveniente, desde luego, volver a la situación de la normativa anterior*”. Véanse igualmente a este respecto DE LA PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, ob. cit., pág. 24, PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., “La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales”, *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 1, 2004, pág. 225, PITA GRANDAL, A. M^a., “Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, ob. cit., pág. 793, CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a. A., “Actuaciones y procedimientos de recaudación”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria. Comentarios y casos prácticos*, REAF-Centro de Estudios Financieros, 2004, pág. 700 y PÉREZ DE VEGA, L. M^a., “Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución”, *Carta Tributaria Monografías*, núm. 13, 2005, pág. 11. Todos estos autores vinieron a poner de manifiesto que, aunque *a priori*, de la redacción que ofrecían los antiguos arts. 164.1.b) de la LGT y 55.1 de la Ley Concursal pudiera estimarse que debía prevalecer la fecha de la emisión de la providencia de apremio, la prioridad debía establecerse conforme a la fecha de notificación de dicho documento, ya que únicamente a partir de ese preciso instante se estimaba iniciado el citado procedimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 167.1 de la LGT.

de aquellos bienes que se hubiesen embargado efectivamente antes del inicio del proceso judicial.⁴⁹

Por nuestra parte estimamos que carece de todo sentido acudir a la providencia de apremio ya que, como es sabido, esta última no supone la afección de bien concreto alguno. En tanto en cuanto la providencia de apremio no determina la afección de los bienes que integran el patrimonio del deudor, estimar que la misma, una vez dictada (y aun sin notificar) permite, con independencia de que pueda llegar a declararse el concurso, apremiar cualquier bien o derecho integrado en la masa activa, se estaría vulnerando el principio de universalidad del concurso entendido como privilegio del procedimiento administrativo frente al jurisdiccional. Y no cabría entender que nos hallamos ante una mera salvedad a la suplencia ejecutiva derivada de las soluciones concursales (ya se trate del convenio o de la liquidación) fundamentada en la previa especialización de la responsabilidad de un bien para el crédito.

Si bien tenía sentido atender a la fecha en la que hubiese sido dictada la diligencia de embargo, con independencia de su notificación (ya que se trata de un acto que produciría sus efectos desde el instante de su existencia, dictándose con independencia de su efectivo conocimiento por el deudor y de su eficacia frente a los posibles derechos adquiridos por el tercero), atendiéndose a la providencia de apremio su eficacia frente al deudor pasa a depender de su notificación, no de su existencia. En consecuencia la extensión de la regla previa de forma automática a supuestos de distinta naturaleza carece de base analógica.

En resumen, siendo la fecha de la providencia de apremio posterior a la declaración del concurso la preferencia del proceso concursal determinará la improcedencia del procedimiento de apremio. Y es que, tal y como hemos tenido ocasión de analizar, declara el art. 55.1 de la Ley 22/2003 la imposibilidad de iniciar con posterioridad a la declaración del concurso apremios administrativos o tributarios. Añade asimismo el apartado tercero del citado precepto en su actual redacción que *“Cuando las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos”*.

En el supuesto de que la fecha de la providencia de apremio resultase anterior a la declaración del concurso sería el procedimiento de apremio el que gozaría de preferencia procedimental con arreglo a las reglas anteriormente mencionadas. Sin embargo, en el presente caso la afirmación genérica e incondicionada de preferencia contenida en la LGT cede ante lo dispuesto en la Ley Concursal, de manera que tal preferencia queda sometida a la condición de que los bienes objeto del embargo no

⁴⁹Esta última interpretación, defendida en algún pronunciamiento judicial y fundamentada en la consideración de que la literalidad de la norma no se limita a exigir la providencia, tomaría como punto de referencia lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 55.1 de la Ley Concursal, en el que se incluye una referencia al embargo de los bienes. Lo cierto es, sin embargo, que la alusión contenida en el citado precepto al embargo de los bienes sólo puede predicarse de las ejecuciones laborales, no de las administrativas. Alude concretamente dicho art. 55.1 de la Ley Concursal a *“las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes”*, dando así a entender en consecuencia que la necesidad del embargo únicamente se refiere a las ejecuciones laborales, no a los procedimientos administrativos de ejecución.

resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Dentro de esta segunda situación si el procedimiento de apremio cuya providencia fuese anterior a la declaración del concurso hubiese concluido con anterioridad a dicha declaración la posterior declaración del concurso en nada afectaría al procedimiento de apremio previamente concluido. Y si el procedimiento de apremio cuya providencia hubiese sido dictada con anterioridad a la declaración del concurso se encontrase en fase de tramitación en la fecha de la declaración del concurso habría de atribuirse preferencia al procedimiento administrativo de apremio, si bien, por imperativo de lo establecido en la Ley Concursal, la Administración tributaria habría de dirigirse necesariamente al órgano jurisdiccional del concurso al objeto de que éste decidiese acerca de si los bienes o derechos específicos que fuesen a ser objeto del embargo resultan necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Si la Administración continuara el procedimiento de apremio sin instar el pronunciamiento del órgano judicial, la ausencia de tal pronunciamiento determinaría que el proceso concursal terminara recuperando la preferencia, que por razón del tiempo de la providencia, correspondía al apremio, atribuyéndose al juez del concurso la competencia para decidir sobre los embargos efectuados en sede del procedimiento administrativo⁵⁰. Si, una vez instado el pronunciamiento del juez del concurso, éste declarase que los bienes o derechos objeto del embargo resultasen necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, igualmente en el presente caso la declaración de la necesidad de los bienes o derechos para la continuidad priva al procedimiento administrativo de apremio de la preferencia formal que le correspondería por razón del tiempo en que se dicta la providencia de apremio. Y por último si, una vez instado el pronunciamiento del juez del concurso, éste declarase que los bienes o derechos objeto del embargo no resultan necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, únicamente en este caso el procedimiento de apremio mantendría su preferencia, pudiendo llevarse a cabo la traba y ejecución de los bienes al margen del concurso.⁵¹

⁵⁰Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 22 de junio de 2009, relativa a un apremio llevado a cabo por la Tesorería de la Seguridad Social, y en la que, al no haberse solicitado al Tribunal su pronunciamiento sobre la necesidad o no de los bienes para la continuidad de la actividad, se reconoció la competencia del juez para dejar sin efecto las trabas de derechos decretadas en sede del apremio administrativo. Y ello a pesar de que todas las actuaciones previas llevadas a cabo por el juez del concurso en el concreto supuesto analizado permitían entender que tales bienes no resultaban necesarios para la continuidad, a diferencia de aquello que sucede cuando se aprecia la necesidad de vender a un tercero el conjunto de la explotación y libre de cargas o gravámenes.

⁵¹Véase, a este respecto, LÓPEZ DÍAZ, A., “Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez de concurso para la prosecución de los apremios preferentes”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2010, pág. 87, para quien “La ley concursal ha dado un paso más hacia la ponderación de las potestades exorbitantes de la Administración, en concreto la tributaria, a la luz de otros principios de interés general como es la continuidad en la actividad del deudor. En este caso, la preferencia del procedimiento de apremio, cuando la providencia ha sido anterior a la declaración del concurso, se condiciona a un necesario e imprescindible pronunciamiento judicial sobre la no necesidad de los bienes o derechos para dicha continuidad. Lo que había venido siendo un procedimiento administrativo que se desarrollaba completamente al margen de las actuaciones jurisdiccionales según su diseño en la normativa tributaria (el artículo 163 de la LGT sigue señalando que El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria) vemos como por imperativa de la norma concursal precisa de dicho pronunciamiento del juez del concurso cuando concurre con procesos concursales y se pretenda hacer efectiva la preferencia que pueda corresponderle por ser anterior la providencia a la declaración del concurso”.

¿Resulta necesaria la práctica de embargo con anterioridad a la fecha de la declaración de concurso? ¿Representa la práctica de dicho embargo una condición necesaria en aras de salvaguardar la preferencia procedimental a favor de la Hacienda Pública?

Desde nuestro punto de vista, así es. Acudir al embargo constituye una actuación adecuada tratándose de una regla que lo que pretende no es sino solventar aquellas situaciones en las que únicamente se produce una concurrencia entre dos procedimientos. Téngase presente además que la providencia de apremio no se proyecta ni afecta a bienes determinados, originando únicamente el reconocimiento de un privilegio general a favor del procedimiento administrativo.

De cualquier manera, la vigente regulación abandona el anterior criterio aplicable consistente en admitir la preferencia en atención a los momentos en que tuviese lugar en cada uno de los procedimientos el embargo o acto de desapoderamiento equiparable. Se opta además por anticipar el momento del procedimiento de apremio a considerar de cara a otorgar preferencia procedimental a éste, disponiéndose como hemos visto que sea la providencia de apremio la que determine esa preferencia con anterioridad, en todo caso, a la fecha en la que tenga lugar la diligencia de embargo. Y, en tanto en cuanto la providencia de apremio no constituye sino una nueva intimación al pago del deudor sin que exista afección alguna de bienes para la satisfacción del crédito (adelantándose el momento relevante para determinar la preferencia procedimental y tomando en consideración una fecha en la que no se origina afección alguna), la ulterior afección, dado que sólo podrán ser objeto de embargo y ejecución (como posteriormente analizaremos) bienes no necesarios para la continuación de la actividad, suscita diversas cuestiones relativas al desarrollo del procedimiento de apremio que, en razón de la fecha en la que se dictó la providencia de apremio, permitirá la ejecución extraconcursal.⁵²

Dentro del ámbito de la legislación concursal dos son las excepciones establecidas por el art. 55 de la Ley 22/2003 al margen del procedimiento concursal: el procedimiento administrativo de apremio (excepción recogida ya en su día en el propio Proyecto de Ley) y las ejecuciones laborales que, por el contrario, se incorporaron como segunda excepción ulteriormente con ocasión de la tramitación parlamentaria, si bien en relación con estas últimas continúa fijándose como momento a considerar para la preferencia procedimental aquél en el que se hubieran embargado bienes del concursado.

⁵²Esta anticipación en la fecha confiere además una posición privilegiada a la Administración Tributaria respecto de los demás acreedores, ya que aquélla podrá tener por distintas vías información sobre la situación. Y, en la medida en que de acuerdo con lo dispuesto por el art. 164.3 de la LGT aquélla pueda disponer de una información privilegiada sobre el desarrollo de los procesos concursales, dicha información privilegiada le permitirá adelantar el momento en que haya de dictarse la providencia de apremio, anticipándose así a la declaración del concurso instadas por sujetos distintos del deudor, en cuyo caso entre dicha fecha y la fecha de solicitud podrá transcurrir tiempo suficiente para que la Hacienda Pública dicte su providencia de apremio la cual, habiéndose respetado los plazos ordinarios de actuación de aquélla, se habría demorado en el tiempo. Y todo ello al margen de la eventual vulneración que pudiera llegar a producirse del principio de seguridad jurídica al establecerse que la fecha a considerar sea, no la de notificación de la providencia, sino la de un acto interno de la Administración consistente en su emisión.

Por lo que respecta a la normativa tributaria, como ya sabemos, es el art. 164 de la Ley 58/2003 el encargado de regular la concurrencia de procedimientos en relación, no ya sólo con el procedimiento concursal, sino también con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución. Refiriéndose a tales supuestos la letra a) del número 1 del citado artículo otorga preferencia al procedimiento de apremio cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea el más antiguo.

En todo caso adviértase que tuvo lugar la elección de dos momentos distintos tratándose de un supuesto de concurrencia de procedimientos universales y singulares, en lugar de haber adoptado para ambos supuestos un criterio idéntico, como hubiese sido el del momento en el que se efectúe el embargo.

La comparación deberá efectuarse pues entre la fecha de la providencia de apremio y la correspondiente a la declaración del concurso. No se trata ya por tanto de actos concretos de ejecución, sino de los momentos de inicio de cada uno de los procedimientos.

En relación con la primero de ellos, esto es, la fecha en la que se dicta la providencia de apremio, ¿cuándo tiene lugar el inicio del mismo? ¿Ha de estarse al instante de emisión de la providencia? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Al amparo de lo dispuesto por el art. 167.1 de la LGT, *“En caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:*

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo”. Se toma así como fecha de referencia del procedimiento una fecha en la cual dicho procedimiento no se ha iniciado, en tanto que la providencia de apremio todavía no ha sido notificada al deudor.

Y dentro del ámbito tributario se plantea una situación similar al hilo de la fijación como fecha a considerar de la relativa a la emisión del acto en lugar de acudir a la de su notificación.⁵³

⁵³Véase en este sentido PITA GRANDAL, A, “Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, ob. cit., págs. 792 y ss. Recuérdese no obstante que en la antigua Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, de 26 de febrero de 1998 se establecía que los procedimientos de comprobación e investigación debían concluir en el plazo máximo de doce meses contados desde la fecha de notificación al contribuyente de inicio de tales actuaciones, preciándose a tal efecto en el número 4 de su art. 29 que el momento en el cual se entendía que las actuaciones concluían era el de la fecha en la que se dictase el acto administrativo que resultara de dichas actuaciones. Y a tal efecto los órganos judiciales estimaban que como tal fecha había que considerar la de la notificación del acto administrativo en cuestión. Así, por ejemplo, declaró la Audiencia Provincial de Baleares en su Sentencia de 5 de febrero de 2007 que *“La fecha a considerar debería ser la notificación» de la providencia de apremio, aunque en orden a la fijación del momento a considerar prevalece el criterio de la validez del acto -esto es, el momento o fecha de la providencia- sobre el de eficacia -fecha de la notificación de la providencia- en principio”*. Por su parte mediante Auto de fecha 24 de mayo de 2006 el Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Barcelona se pronunció acerca de esta cuestión, declarando al efecto que del tenor literal del art. 55.1 párrafo segundo de la Ley 22/2003 se desprende que *“El derecho de ejecución separada que la norma reconoce exige no sólo la existencia de una providencia de apremio anterior a la declaración del concurso, sino también el embargo, también anterior al concurso, de bienes concretos que el Juzgado de lo Mercantil, en último término, considere que no son necesarios*

En definitiva ambos ordenamientos (el concursal y el tributario) atribuyen determinados efectos jurídicos a la fecha en la que se dicta un acto y no a la fecha en que se notifica. Así las cosas resultaría perfectamente posible estimar que la fecha a considerar para determinar la preferencia procedimental del procedimiento administrativo de ejecución es la de notificación al deudor de la providencia de apremio, la cual coincide con aquella en la que realmente se inicia el procedimiento ejecutivo (no el período ejecutivo).

En la práctica, y tal como han puesto de manifiesto, entre otros, LINARES GIL⁵⁴ y DE LA PEÑA VELASCO⁵⁵, son múltiples las situaciones conflictivas y conflictos jurisdiccionales que se han originado a resultas de la interpretación del momento que ha de considerarse en relación con el procedimiento de apremio. Y ello a

para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor (...) No parece que el propósito del legislador haya sido atribuir a la Agencia Tributaria (...) si la providencia de apremio es anterior al concurso un derecho de ejecución separada universal, que les autorice a perseguir cualquier bien o derecho que no sea necesario para la continuación del negocio, incluido todo aquello que se pudiera obtener o liquidar durante el procedimiento concursal. El artículo 55 acota o limita tal derecho al emplear las palabras 'siempre que los bienes objeto de embargo' sean de determinada naturaleza (...) Por tanto, el privilegio procesal de la ejecución separada sólo se extenderá a aquellos bienes trabados con anterioridad a la declaración del concurso que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad". En esta misma línea se sitúa el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo de 29 de septiembre de 2006, en el que se afirma que "El privilegio procesal que supone la ejecución separada sólo puede predicarse respecto de bienes y derechos concretos y ya trabados con anterioridad al concurso, pues es únicamente respecto de estos últimos, y una vez hayan sido individualizados, cuando podrá discriminarse entre los que resulten o no necesarios para la continuidad de la actividad". Alude así el citado órgano judicial a la traba de la totalidad de los créditos debidos por los deudores del concursado, dada la necesidad de dichos bienes para la continuación de la actividad económica. En definitiva, parece darse a entender que si la providencia de apremio no afecta a uno o algunos bienes del patrimonio del deudor, y dictada, aun sin notificar, permitiera luego, con independencia de que se declarase el concurso, apremiar cualquier cosa o derecho de la masa activa, no se originaría una salvedad a la suplencia ejecutiva de las soluciones concursales, sino una excepción absoluta del principio de universalidad del concurso, esto es, una especie de privilegio del procedimiento administrativo frente al jurisdiccional difícilmente admisible.

⁵⁴LINARES GIL, M. I., "Los créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria; ¿una contrarreforma?", *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 1, 2004, págs. 253 y 254. En palabras del citado autor "Sorprende especialmente la regla que permite la continuación en apariencia incondicionada de los procedimientos administrativos de ejecución iniciados en virtud de la providencia de apremio sin especificar si la continuación se predica solo de los bienes y derechos previamente trabados (situación prevista en el art. 129 de la Ley General Tributaria) o si también permite realizar nuevas trabas con fuerza ejecutiva una vez iniciado el concurso. La primera alternativa no es solo la coincidente con el régimen anterior a las reformas legales de 2003, sino la coherente con la contraexcepción con que concluye el párrafo, conforme a la cual no podrán continuar dichas ejecuciones administrativa o laboral si el bien objeto del embargo resulta necesario para la continuidad del proceso productivo del deudor, lo que parece presuponer la existencia ya del embargo". Repárese por tanto en que, a juicio del citado autor, la prioridad del procedimiento de apremio se produce solo sobre los bienes que hubieran sido objeto de afección por los órganos administrativos con anterioridad a la declaración de concurso. Por el contrario a juicio de MARÍN LÓPEZ, M. J., "Comentario al artículo 55 de la Ley Concursal", en la obra colectiva (Coord.: Bercovitz Rodríguez-Cano, R.) *Comentarios a la Ley Concursal*, Vol. I, Tecnos, 2004, pág. 583, a pesar de la posibilidad de continuar el proceso ejecutivo en tramitación por parte de la Administración tributaria, el mismo habrá de ser llevado a cabo ante el juez del concurso ex arts. 86.ter.1.3º de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y 8.3 de la Ley Concursal. Por su parte DELGADO PACHECO, A., "Artículos 160 a 173 de la LGT", en la obra colectiva (Coords: Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E.) *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario- Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 739, estima que la continuación del procedimiento tiene lugar únicamente a los efectos de practicar un embargo cautelar sobre los bienes del concursado sin que tales bienes puedan ser objeto de ejecución.

⁵⁵DE LA PEÑA VELASCO, G., "La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores", ob. cit., pág. 26.

pesar de que ya en su día el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, a través de su Sentencia de 22 de diciembre de 2006, ya citada, concluyó el momento a considerar era, adoptando una interpretación literal del art. 55 de la Ley Concursal, la fecha de la providencia de apremio.

Por lo que respecta a la fecha de declaración del concurso, como se ha indicado, éste es el instante fijado por los arts. 55 de la LC y 164.1.b) de la LGT como momento que ha de tomarse en consideración en orden a la determinación de la preferencia del procedimiento concursal. Concretamente, tratándose de un supuesto de concurso voluntario, y de conformidad con lo establecido en los arts. 13 y 14 de la Ley 22/2003, en el supuesto de que la solicitud presentada por el deudor fuera completa en el mismo día de la solicitud o, no siendo posible, en el siguiente hábil al de su reparto, el juez habría de examinarla y dictar auto en virtud del cual se declarase. Y, siendo el concurso instado por otro sujeto legitimado (concurso necesario), de conformidad con lo dispuesto por los arts. 15 y siguientes de la Ley Concursal, el auto podría demorarse más de cuarenta días.

Asimismo cabría la posibilidad de que, a pesar del mandato imperativo contenido en los preceptos anteriormente indicados, y a pesar de que la solicitud fuese completa, el auto de declaración terminada demorándose. Pues bien, constituyendo dicho auto un “acto debido”, y siempre y cuando concurren los requisitos establecidos para ello, habrá de considerarse como momento que otorga la preferencia al procedimiento concursal el de la solicitud y no el de la declaración.

¿Qué criterio hemos de adoptar en relación con el concurso necesario? *A priori* el criterio adoptado podría plantear diversos problemas ya que, en la medida en que éste se solicita por los acreedores y se declara tras un amplio lapso de tiempo por el juez del concurso, el conocimiento de que ha tenido lugar la solicitud de aquél por la Hacienda Pública sitúa al propio acreedor en una situación de desventaja. Piénsese que la Administración tributaria podría llegar a situar entre esas dos fechas las providencias de apremio correspondientes a todas las deudas vencidas y no satisfechas en periodo voluntario por el deudor tributario y futuro concursado. Y, a pesar de que la preferencia procedimental no altera la jerarquía de créditos (de manera que el acreedor solicitante del concurso no vería menoscabada la posición jurídica de su crédito), la consabida necesidad de plantear tercerías de mejor derecho hace más complejo el desarrollo del procedimiento concursal, complejidad que no se produciría si se hubiese adoptado como fecha de referencia la de la solicitud.

A la hora de estudiar la problemática que plantea la concurrencia del apremio tributario con un proceso de ejecución universal no solo debe de entrarse a fijar en qué supuestos adquiere preferencia el procedimiento administrativo. Con carácter adicional debe entrar a precisarse cuándo resulta posible llevar a cabo el embargo de los bienes y derechos del obligado tributario.

Pues bien, una vez analizada la cuestión relativa a la preferencia procedimental a favor de la Hacienda Pública por haberse notificado la providencia de apremio con anterioridad a la declaración de concurso, el desarrollo del procedimiento de apremio tendrá lugar, con carácter general, a través de los cauces establecidos en el Reglamento General de Recaudación. Ahora bien, tal y como tendremos ocasión de analizar, existen

determinados preceptos de la Ley Concursal que igualmente han de ser tomados en consideración, en tanto en cuanto pueden llegar a condicionar el desarrollo de aquél.

Todo análisis que pretenda llevarse a cabo del desarrollo del procedimiento administrativo de apremio en relación con los créditos de naturaleza pública ha de tener presente, de entrada, que, aún cuando el Reglamento General de Recaudación atribuye a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria las competencias recaudatorias respecto de determinados créditos de naturaleza pública, no son éstos los únicos créditos públicos susceptibles de ser ejecutados por el procedimiento de apremio, careciendo de toda trascendencia a los efectos de la prioridad procedimental que la providencia de apremio haya sido dictada por órganos ajenos a la Agencia. Esta última circunstancia se producirá en todos aquellos casos en los que nos hallemos en presencia de otras deudas de naturaleza pública estatal cuya recaudación no haya sido atribuida a la Agencia, o bien tratándose de créditos de idéntica naturaleza cuya titularidad corresponda a las Comunidades Autónomas o a las Corporaciones Locales.

¿Cuál ha de ser *quantum* de la ejecución? Dicha cantidad quedará integrada, *a priori*, por el importe de la deuda apremiada así como por el recargo de apremio exigible con ocasión de la notificación de la providencia. Ahora bien, son varias las cuestiones a las que se ha de hacer referencia al hilo de la cuantificación del referido recargo. Téngase presente que cuando el art. 28 de la LGT procede a regular los recargos del período ejecutivo está contemplando un recargo ejecutivo, un recargo de apremio reducido y un recargo de apremio ordinario. Por lo que se refiere al primero de ellos (cuyo importe es de un 5%, como es sabido), se trata de aquél que resulta exigible desde la finalización del período voluntario de pago hasta la notificación de la providencia de apremio.

Dicho recargo no será el que deba quedar integrado en el *quantum* de la ejecución, ya que para que ésta pueda realizarse con preferencia al procedimiento concursal será necesario, precisamente, que se haya dictado la providencia de apremio. Así las cosas parece claro que el momento procedimental para determinar la prioridad del apremio administrativo vendrá determinado por la notificación de la providencia de apremio y no por la fecha en la que se dicte aquélla.⁵⁶

⁵⁶Supongamos, por ejemplo, que el día 1 de enero de 2011 venciese el plazo para pago en período voluntario de una determinada deuda y se iniciase por tanto el período ejecutivo, resultando exigible el recargo del período ejecutivo (5%). En el supuesto de que pocos días después la Administración Tributaria tuviese constancia del impago en período voluntario, dictando la providencia de apremio el día 10 de enero, y suponiendo que antes de notificarse dicha providencia, el día 15 de enero, se solicitase por el deudor el concurso (voluntario) y se declarase ese mismo día, si a dicha fecha todavía no se hubiese producido la notificación de la providencia dictada y, por tanto, a esa misma fecha el único recargo exigible continuara siendo el del período ejecutivo del 5%, notificándose el día 20 de enero al deudor la citada providencia de apremio, de acuerdo con lo establecido por el art. 28.3 en relación con los arts. 62.5 y 167 de la LGT, se liquidaría el recargo del 10%. Téngase presente que el procedimiento de apremio se inicia mediante providencia notificada al obligado en la que se identifica la deuda pendiente, liquidándose los recargos a que se refiere el citado art. 28 y requiriéndosele para que efectúe el pago. Dada esta situación carecería de razón de ser que el procedimiento de apremio continuase, incorporando a la cuantía susceptible de ser apremiada un recargo exigible con posterioridad a la fecha que determinó la prioridad procedimental del procedimiento de apremio. En el supuesto de que esta última se notificase antes de la declaración concursal, el recargo sería ya el recargo de apremio reducido (10%) hasta que terminara el nuevo plazo de pago que con ocasión de la notificación de dicha providencia se otorga al deudor. Y, una vez transcurrido ese nuevo plazo voluntario de pago (plazo de pago del período ejecutivo), se exigiría ya el recargo de apremio ordinario (20%) y los intereses de demora. Así las cosas, si antes de la fecha del

En consecuencia la cuantía a apremiar estará representada por la deuda apremiada y el recargo del 10% cuando la declaración de concurso tenga lugar antes de que acabe el plazo de pago del periodo ejecutivo, en el supuesto de que dicho plazo hubiese finalizado por la deuda apremiada, siendo el recargo ordinario del 20%.⁵⁷

Por otra parte conviene tener presente que, si bien el procedimiento de apremio resulta compatible con el devengo de intereses de demora, en la medida en que el art. 59 de la Ley Concursal establece, como ya se ha señalado, que desde la declaración del concurso quedará suspendido el devengo de intereses legales o convencionales sin más excepciones que aquellas que resultan contempladas en dicha norma (dentro de las cuales no se incluyen a los derivados del procedimiento de apremio), únicamente cabría incluir dentro del apremio a los intereses devengados desde la fecha de finalización del plazo para pago en periodo ejecutivo hasta la fecha de declaración del concurso.

La Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal, introdujo además un nuevo art. 59.bis en la Ley 22/2003, relativo a la suspensión del derecho de retención, y de conformidad con el cual, una vez declarado el concurso, queda suspendido el ejercicio del derecho de retención sobre bienes y derechos integrados en la masa activa. Si, en el momento de conclusión del concurso, dichos bienes o derechos no hubieran sido enajenados, habrían de ser restituidos de inmediato al titular del derecho de retención cuyo crédito no hubiese sido íntegramente satisfecho. Ahora bien, tal y como precisa el apartado tercero del citado precepto esta suspensión no afectará a las retenciones impuestas por la legislación administrativa, tributaria, laboral y de seguridad social. Queda así abandonado el criterio relativo a la ineficacia del derecho de retención tributario en sede de los procesos concursales.

De este modo, una vez declarado el concurso queda suspendido el derecho de retención sobre bienes y derechos integrados en la masa activa. Sólo si, una vez finalizado el concurso, dichos bienes o derechos no hubiesen sido enajenados, serán restituidos al titular del derecho de retención cuyo crédito no haya sido íntegramente satisfecho, si bien se excluye de dicha suspensión al derecho de retención impuesto por la legislación administrativa, tributaria (caso, por ejemplo, de las previstas como garantía del crédito tributario en relación con el pago de la deuda aduanera y fiscal, así como frente a las mercancías declaradas en aduanas ex art. 80 de la LGT), laboral y de Seguridad Social.⁵⁸

vencimiento del nuevo periodo voluntario que se concede en la providencia de apremio notificada se produjese la declaración de concurso, la preferencia procedimental sería de la Administración Tributaria, a pesar de lo cual el recargo exigible a la fecha del concurso sería exclusivamente del 10 por ciento. En cambio, en el hipotético caso de que la declaración del concurso tuviese lugar después del transcurso del nuevo plazo para efectuar el referido pago, resultaría exigible antes del concurso el recargo de apremio ordinario del 20%. Acerca de esta cuestión véase TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Las normas financieras y tributarias de la nueva Ley Concursal”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002, pág. 50, para quien “Permitir que el importe del recargo se incremente en un momento en el cual el deudor ya no puede evitarlo coloca a la Hacienda Pública en mejor posición que al resto de los acreedores que no podrán ver incrementada su deuda por el importe de las prestaciones accesorias de la misma”.

⁵⁷En un sentido contrario se pronunció, sin embargo, la Audiencia Provincial de Baleares en su Sentencia de 5 de febrero de 2007, al estimar que el crédito tributario susceptible de ejecución separada lo es en sentido estricto, esto es, en el sentido de cuota o principal.

⁵⁸Con carácter general los bienes y derechos del concursado sometidos a un derecho de retención, en la medida en que éste queda suspendido en su ejercicio, deben reintegrarse a la masa activa del concurso en

Queremos referirnos a continuación a la cuestión relativa la posible renuncia al procedimiento por parte de la Administración Tributaria y su personación en el procedimiento concursal. ¿Habría que descartar dicha posibilidad debido al carácter indisponible del crédito tributario? Desde nuestro punto de vista la citada renuncia o paralización voluntaria del procedimiento por la propia Agencia Tributaria resultaría factible. Piénsese, en primer lugar, que el art. 55 de la Ley 22/2003 no se manifiesta en términos imperativos sino facultativos, limitándose el citado precepto a disponer que “podrán continuarse”. Y, a pesar de que ni la LGT ni el vigente RGR (aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) contemplan el procedimiento de apremio como un derecho de la Administración (la cual asume, por el contrario, el deber jurídico de desarrollar dicho procedimiento cuando concurren las circunstancias contempladas en su normativa reguladora), tratándose de supuestos excepcionales como el que plantea la Ley Concursal podría entenderse que aquélla está llevando a cabo una derogación tácita de los preceptos anteriores permitiendo que, en aquellos casos en los que exista causa justificada, la Administración renuncie al desarrollo del procedimiento. De este modo cabría estimar que, en atención a lo señalado en los arts. 129 y 164 de la LGT, dicha renuncia resultaría admisible con los límites de la prohibición de la desviación de poder y de la indisponibilidad e integridad del crédito tributario.

A mayor abundamiento, la preferencia procedimental no implica alteración de rango en relación con el crédito objeto de ejecución. Tal y como declarase el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Madrid núm. 4 de 27 de octubre de 2005, “*Lo establecido por el artículo 55 de la Ley Concursal no implica acumular procesalmente los autos del expediente de ejecución, sino tener en cuenta el derecho del acreedor ejecutante para su reconocimiento y clasificación en el proceso concursal*”. Así las cosas podría llegar a suceder que se estuviese ejecutando un crédito subordinado (caso, por ejemplo, de una multa pecuniaria) respecto del cual un buen número de créditos concursales fuesen a ser preferentes en el cobro en caso de liquidación. Y, dada dicha situación, carecería de sentido que la Hacienda Pública desarrollase al margen del procedimiento concursal un procedimiento administrativo cuyo simple iniciación implica la realización de un gasto público, máxime si tenemos presente que el efecto derivado de la culminación del procedimiento no sería necesariamente la obtención de un ingreso a favor de la propia Hacienda Pública, sino la consignación del importe obtenido en la enajenación ante el Juzgado en el que se tramite el concurso.⁵⁹

Por otra parte si la Administración Tributaria puede, incluso en relación con créditos tributarios de carácter privilegiado respecto de los cuales tiene derecho de abstención en los procedimientos concursales, suscribir acuerdos o convenios en los términos previstos en la legislación concursal, disponiendo a tal efecto del crédito

orden a destinar el conjunto de aquéllos a la adecuada satisfacción de los diversos acreedores. Ciertamente el supuesto de retención más relevante de entre los establecidos por la normativa tributaria es el recogido en el art. 80 de la LGT, esto es, el derecho de retención sobre las mercancías declaradas en aduanas para el pago de la deuda aduanera y fiscal. Señala concretamente el citado precepto que “*La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma*”. En todo caso parece razonable estimar que operará la figura de la compensación en el supuesto de que el órgano tributario tuviese cantidades a favor del concursado que quisiera compensar con deudas del mismo.

⁵⁹Véase, a este respecto, el Auto de la Audiencia Provincial de Baleares de 10 de marzo de 2008.

tributario, no parece razonable que se proceda a negar ese mismo poder de disposición en relación con el procedimiento a través del cual el crédito tributario podría en su caso llegar a satisfacerse.

¿Cuál será entonces el alcance del procedimiento de apremio? ¿Podrá dicho procedimiento desarrollarse en su totalidad? Desde nuestro punto de vista, así es, es decir, hasta la enajenación de los bienes y derechos embargados. Téngase presente que, si bien durante la vigencia de la anterior regulación concursal la Administración Tributaria mantenía la potestad de proceder por la vía de apremio siempre y cuando ésta finalizase con la anotación preventiva de embargo, quedando la ejecución del mismo a resultas de la finalización del procedimiento concursal, tras la aprobación de la vigente Ley 22/2003 ya no existe dicha posibilidad.⁶⁰

¿Qué bienes serán susceptibles de embargo? Sin perjuicio de analizar en profundidad esta cuestión en otra parte de nuestra obra baste señalar en este momento que la preferencia procedimental podrá producirse, como se ha señalado anteriormente, cuando no exista todavía afección alguna de bienes. Debido a ello el procedimiento de apremio podría gozar de dicha preferencia, teniendo lugar el embargo de los bienes en un momento posterior a la declaración del concurso.

En nuestra opinión, como regla general podrá ser susceptible de embargo cualquier bien del deudor con las limitaciones establecidas por la Ley Concursal. Refiriéndose a esta cuestión señala LINARES GIL⁶¹ su desacuerdo con la regla contenida en el art. 55 de la LC en virtud de la cual se posibilita la continuación, en apariencia incondicionada, de los procedimientos administrativos de ejecución iniciados en virtud de la providencia de apremio, no especificándose al respecto si la continuación se predica sólo de los bienes y derechos previamente trabados (situación prevista en el art. 129 de la Ley General Tributaria) o si también permite realizar nuevas trabas con fuerza ejecutiva una vez iniciado el concurso. En opinión del citado autor *“La primera alternativa no sólo es la coincidente con el régimen anterior a las reformas legales de 2003 sino la coherente con la contraexcepción con que concluye el párrafo, conforme a la cual no podrán continuar dichas ejecuciones administrativa o laboral si el bien objeto de embargo resulta necesario para la continuidad del proceso productivo del deudor, lo que parece presuponer la existencia ya del embargo”*.

Por el contrario, a juicio de DE LA PEÑA VELASCO⁶² la adopción de dicha interpretación conduciría a vaciar de contenido la excepción contemplada en el artículo 55 de la Ley Concursal en todos aquellos casos en los que el procedimiento de apremio

⁶⁰Un criterio contrario es defendido sin embargo por DELGADO PACHECO, A., “Artículos 160 a 173 de la LGT”, en la obra colectiva (Coords: Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E.) *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, ob. cit., pág. 739, quien, apoyándose precisamente en la regulación anterior, estima que en determinados casos la continuación del procedimiento tendrá lugar sólo a los efectos de practicar un embargo cautelar sobre los bienes del concursado, sin que tales bienes puedan ser objeto de ejecución.

⁶¹LINARES GIL, M., “Los créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria; ¿una contrarreforma?”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 1, 2004.pág. 253.

⁶²DE LA PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, ob. cit., pág. 32.

se haya iniciado antes de la declaración concursal, sin que a dicha fecha se hubiese producido embargo alguno. En tales casos, no existiendo bienes embargados, quedaría vacía de contenido la posibilidad de continuar el procedimiento.

Ciertamente el hecho de que en la actualidad se haya adoptado como momento procedimental al que referir la preferencia el relativo a la notificación de la providencia de apremio parece implicar la necesidad de aceptar la posibilidad de que puedan llegar a embargarse bienes no embargados previamente en el procedimiento de apremio, cuando éste tiene la preferencia. Dicha posibilidad plantea importantes problemas de cara al desarrollo del procedimiento, debido precisamente a las limitaciones que, por lo que respecta a los bienes o derechos susceptibles de embargo, establece la legislación concursal.

Una vez verificada la preferencia del apremio tributario el procedimiento en cuestión podrá desarrollarse hasta su terminación, existiendo la posibilidad de proceder ejecutivamente sobre los bienes y derechos del deudor. Dicha preferencia del apremio tributario se proyecta sobre todo el patrimonio del concursado, ya que la providencia de apremio no implica la traba de un determinado bien o derecho, limitándose únicamente a prevenir dicha actuación para el caso de que no se realice el ingreso correspondiente en el plazo establecido al efecto.⁶³

En todo caso, si se otorga prioridad al procedimiento de apremio ha de permitirse a la Administración tributaria proceder a la ejecución forzosa de bienes de cuantía suficiente para lograr el cobro de la cuantía adeudada, al ser ésta la finalidad del procedimiento de recaudación ejecutiva. Así se encargó de ponerlo de manifiesto además la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 18 de octubre de 2010.

Por otra parte conviene tener presente que el citado privilegio procedimental no altera la calificación de los créditos tributarios, los cuales podrán constituir créditos con privilegio general, ordinarios o subordinados. No existe pues coordinación alguna entre la prioridad procedimental y el privilegio del crédito⁶⁴. Ello posibilita que los acreedores interesados puedan presentar una tercería de mejor derecho, evitándose de este modo que la ejecución separada del patrimonio del concursado por parte de la Hacienda Pública suponga un perjuicio en las posibilidades de cobro de quienes ostentan un crédito preferente al de la Administración.

⁶³Por el contrario, durante la vigencia de la antigua LGT de 1963 no se disponía la preferencia del procedimiento administrativo en su conjunto, sino de cada uno de los embargos en concreto. En efecto, al amparo de la normativa anterior, si los bienes embargados no cubrían el importe de la deuda, la Administración debía esperar a la finalización del proceso concursal para poder continuar con el cobro. Así lo recuerda SERRANO ANTÓN, F., "Recaudación tributaria", en la obra colectiva (Palao Taboada, C.) *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 492.

⁶⁴Como ya sabemos, con anterioridad a la aprobación de la Ley 22/2003 el crédito realizado a través del procedimiento de apremio previo era un crédito privilegiado, con derecho de abstención, que no resultaba afectado por el convenio a que se pudiera llegar salvo decisión expresa de su titular.

En relación con esta cuestión estima DE LA PEÑA VELASCO⁶⁵ que carece de razón de ser que por parte de la Administración se desarrolle, al margen del procedimiento concursal, un procedimiento administrativo cuyo simple desarrollo implique la realización de un gasto público. Y ello en tanto en cuanto, tal y como precisa dicho autor, *“el efecto derivado de la culminación del procedimiento no va a ser necesariamente la obtención de un ingreso a favor de la propia Hacienda Pública, sino la consignación del importe obtenido en la enajenación ante el Juzgado en el que se tramite el concurso”*.

Por lo que respecta a la determinación de la cuantía del crédito tributario la deuda objeto de la ejecución quedará integrada tanto por la cantidad dejada de ingresar en período voluntario de pago como por los recargos del período ejecutivo, los intereses y las costas del procedimiento de apremio, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 169.1 de la LGT. Ahora bien, a resultas de los efectos derivados de la declaración de concurso, y tal y como establece el art. 59.1 de la Ley 22/2003, se suspenderá el devengo de intereses una vez declarado el concurso, de manera que la Administración únicamente podrá embargar bienes para hacer frente a los intereses calculados hasta la referida fecha. En cuanto a los recargos su exigencia quedará condicionada por el instante en el que se produzca el inicio del procedimiento concursal. Así, si el auto correspondiente hubiese sido dictado en un instante en el que no han transcurrido los plazos de pago otorgados en la providencia de apremio se devengaría el recargo de apremio reducido del 10%. Y, produciéndose ello una vez finalizados dichos plazos, resultaría exigible el recargo de apremio ordinario del 20%.⁶⁶

Mediante Sentencia de 21 de mayo de 2010 analizó el TSJ. de Navarra un supuesto en el que se produjo la declaración de nulidad de pleno derecho de una providencia de apremio dictada cuando la entidad deudora estaba sujeta a los efectos de la declaración judicial del concurso voluntario, concluyendo a tal efecto el citado Tribunal que resulta procedente la devolución del principal pagado por el contribuyente tras la notificación de la providencia y no únicamente del recargo de apremio.

Por su parte la Audiencia Nacional (AN), a través de su Sentencia de 26 de abril de 2010, hizo aplicación de las previsiones contenidas al respecto en el art. 164.2 de la LGT 2003 en su redacción anterior a la otorgada por la Ley 38/2011 en un supuesto en el que, mediante Auto de 5 de junio de 2003, se declaró la quiebra de una empresa⁶⁷, finalizando el período voluntario de ingreso de una deuda del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por unas retenciones de unos rendimientos del trabajo

⁶⁵DE LA PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, ob. cit., pág. 30. Véase igualmente a este respecto SANCHO GARGALLO, I., “Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado”, ob. cit., pág. 206, quien sostiene que en el presente caso han de regir las reglas de prelación de los créditos extraconcursales a los efectos de resolver una eventual tercería, ya que las normas relativas a esta cuestión que recoge la Ley 22/2003 operan únicamente en el ámbito del concurso.

⁶⁶Por su parte las costas del procedimiento de apremio podrían quedar incluidas en la cuantía del embargo siempre y cuando las mismas hubiesen sido ocasionadas antes de la declaración de concurso.

⁶⁷A este respecto se ha de precisar que el hecho de haberse declarado la quiebra con arreglo a la anterior normativa, a saber, la vigente en dicha fecha, y no con arreglo a lo establecido en la Ley 22/2003, a la que alude expresamente el art. 164.2 de la Ley 58/2003 no constituye un obstáculo a ello, pudiendo servir además lo dispuesto en la actual normativa como criterio interpretativo.

personal correspondientes al ejercicio 2003 el 5 de enero de 2006, esto es, en fecha muy posterior a la de la declaración de la quiebra. Al no haberse producido el ingreso de la deuda en dicho plazo, se providenció de apremio con exigencia del oportuno recargo, notificándose dicha providencia al Juzgado de Primera instancia que tramitaba la quiebra.

De conformidad con lo señalado por la AN, a pesar de tratarse de una deuda concursal por tener su origen en irregularidades cometidas con anterioridad a la declaración de la quiebra (de hecho así se admitió por la Administración tributaria), en tanto en cuanto la misma fue reclamada y notificada para su ingreso en periodo voluntario hasta el 18 de noviembre de 2005, habiendo finalizado como se ha indicado el plazo de ingreso el 5 de enero de 2006, aquélla se beneficiaba de las previsiones contenidas en el citado art. 164.2 de la LGT el cual, en caso de concursos declarados, a pesar de que no impedía que la Administración pueda dictar la correspondiente providencia de apremio, sí que condicionaba el devengo de los recargos del período ejecutivo correspondientes al hecho de que se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la declaración de concurso⁶⁸. De este modo, a juicio de la AN, para que se produzca el devengo de dichos recargos es necesario que el plazo voluntario para el ingreso de dicha deuda, si hacerla efectiva, haya transcurrido antes de la declaración de concurso, lo que no sucedía en el presente caso, provocando ello la anulación del recargo de apremio girado.

V. OTRAS CUESTIONES CONFLICTIVAS SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE DURANTE EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Una vez clarificada la cuestión referente a la determinación de la preferencia procedimental a favor del procedimiento administrativo de apremio, éste deberá desarrollarse con arreglo a las previsiones normativas establecidas en la LGT y en el RGR. Surge entonces la necesidad de precisar a quién corresponde la competencia para conocer de aquellas discrepancias que puedan llegar a suscitarse entre el deudor (concurtido) y la Administración Tributaria con ocasión del desarrollo del procedimiento.⁶⁹

El legislador de la Ley 22/2003 (art. 58) optó en su día por el reconocimiento, como principio general, de la no compensabilidad en el concurso, al margen de la existencia de determinadas excepciones previstas en diversos preceptos del articulado de la LC. Tal y como señala el citado art. 58 de la Ley Concursal en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, sin perjuicio de lo previsto en el art. 205 de la Ley, una vez declarado el concurso no procederá la compensación de los créditos y

⁶⁸Recuérdese que el citado art. 164.2 de la LGT señala en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011 que “*Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso. Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho*”.

⁶⁹Acerca de esta cuestión véanse, entre otros, los trabajos de LINARES GIL, M., “Incidencia en los créditos públicos del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica”, *Revista de Derecho Concursal*, núm. 11, 2009, pág. 136 y CASAS AGUDO, D., “Competencia para la determinación de la existencia y cuantía de los créditos tributarios y para decidir su aplicación en el seno del procedimiento concursal”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 26, 2007, págs. 54 y ss.

deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella. Añade asimismo el citado precepto que “*En caso de controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal*”.⁷⁰

Tal y como ha puesto de manifiesto LÓPEZ SENOVILLA⁷¹, en líneas generales se mantiene el régimen anterior a la reforma en el sentido de que prohibir la compensación entre créditos y deudas del concursado, produciendo sin embargo sus efectos aquella compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso, a pesar de que la resolución judicial o acto administrativo que la declare se hubiesen dictado con posterioridad a dicha declaración de concurso.

Como seguramente se recordará el citado precepto señalaba en su redacción anterior que no procederá la compensación tras la declaración de concurso, si bien producirá sus efectos aun siendo posterior a tal declaración en el supuesto de que hubiesen existido con anterioridad los requisitos necesarios.

Ahora bien la novedad introducida se concretó en el hecho de que, cuando los requisitos necesarios para proceder a la compensación (que el acreedor y el deudor sean recíprocamente acreedores y deudores el uno del otro y que las deudas sean líquidas, vencidas y exigibles, de acuerdo con lo establecido en los arts. 1195 y 1196 del CC) existan con anterioridad a la declaración de concurso, procedería la práctica de aquélla aun cuando el acto administrativo (acuerdo de compensación) o la resolución judicial que la declarase se produjese con posterioridad a la declaración de concurso. Con ello se persigue evitar que si, concurriendo con anterioridad a la declaración de concurso, los requisitos necesarios para la producción de la compensación (establecidos en los arts. 72 y 73 de la LGT y 58 del RGR) no se hubiera dictado el correspondiente acuerdo o resolución administrativa sino hasta después de declarado aquél, no puedan ya extinguirse por compensación créditos y deudas tributarias.

Con carácter general la declaración de concurso impide que la Hacienda Pública y el deudor concursado puedan compensar entre sí los créditos y deudas que recíprocamente mantengan. Y ello con la finalidad de garantizar el necesario respeto que ha de producirse al principio de la *par conditio creditorum*. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, sí que producirán todos sus efectos extintivos aquellas compensaciones de deudas tributarias del concursado cuyos requisitos hayan concurrido con carácter previo a la referida declaración de concurso. Ello será así además aunque la resolución judicial o el acto administrativo o que declare la compensación se dicte con posterioridad a la declaración.⁷²

⁷⁰Se clarificó así la posibilidad de que produzca efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración del concurso, añadiéndose en el art. 58 de la LC la siguiente expresión: “*Aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella*”.

⁷¹LÓPEZ SENOVILLA, A., “Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario”, *Diario La Ley*, núm. 77.62, 26 de diciembre de 2011, pág. 2.

⁷²Recuérdese a este respecto que tal y como se encargó de precisar el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción mediante Sentencias de 19 de octubre de 2005 y 24 de abril de 2006, no es suficiente, para que opere la compensación en estas situaciones, con que las deudas recíprocas sean anteriores a la declaración de concurso, siendo necesario además que se hubiese dictado también, con carácter previo a la misma, el correspondiente acuerdo administrativo de compensación.

Lo fundamental será pues que la concurrencia de los requisitos necesarios para que tenga lugar la compensación se produzca con anterioridad a la declaración de concurso, con independencia de que la resolución de la Administración tributaria que declare la compensación sea ulterior en el tiempo a la declaración del concurso.

La aplicación de esta regla general relativa a la no compensación presenta un conjunto de excepciones. Así sucede, por ejemplo, con los casos de créditos tributarios que tengan derecho a su ejecución separada. Piénsese por ejemplo en aquellos respecto de los cuales se hubiese dictado la diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Igualmente quedarán al margen de la citada regla general aquellas compensaciones que tengan lugar en relación a los créditos tributarios contra la masa (cuya satisfacción opera al margen del concurso y de acuerdo con el criterio del vencimiento), así como las compensaciones que tengan lugar en el seno de un convenio concursal, dentro de los límites establecidos por el mismo.

En todo caso se atribuye al Juez Mercantil la competencia para conocer de tales cuestiones, en atención a la universalidad del concurso plasmada en el art. 49 de la Ley 22/2003, y al carácter de norma excepcional de la posibilidad de la ejecución separada de la Hacienda. Asimismo se alude a la incidencia del principio relativo a la continuidad de la actividad empresarial respecto de la cual son la Administración concursal y la autoridad judicial las encargadas de facilitar una solución a las distintas situaciones por las que puede llegar a atravesar la empresa y la actividad, atribuyéndose por la Ley 22/2003 al juez la competencia para resolver acerca de la continuidad o no de la actividad empresarial y de la intervención o suspensión de las funciones del administrador social; así como para decidir sobre las relaciones laborales y de alta dirección de la empresa.

Tal y como se señala en el art. 8 de la citada Ley *“Son competentes para conocer del concurso los jueces de lo mercantil. La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en las siguientes materias: (...) 3º. Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que lo hubiera ordenado”*. Por su parte su art. 9, en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal, se encarga de precisar que *“1. La jurisdicción del juez se extiende a todas las cuestiones prejudiciales civiles, con excepción de las excluidas en el artículo 8, las administrativas o las sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal.*
2. La decisión sobre las cuestiones a las que se refiere el apartado anterior no surtirán efecto fuera del proceso concursal en que se produzca”.

A luz de lo declarado por ambos preceptos cabría la posibilidad de estimar que cualquier discrepancia que surja en el seno del procedimiento administrativo de apremio, en la medida en que se habría manifestado en el marco de una ejecución frente a bienes y derechos de contenido patrimonial o bien incidiese en el desarrollo del procedimiento, habría de resolverse en todo caso por el Juez Mercantil. A mayor abundamiento, el Juez del concurso sería el competente para conocer de esos procedimientos ejecutivos, a pesar de que los mismos continuaran tramitándose por los

cauces procedimentales correspondientes en función de la normativa que les fuese aplicable.

Dentro del ámbito jurisprudencial la Audiencia Provincial de Baleares, a través de su Auto de 30 de julio de 2007, estimó que *“Si tiene lugar la concurrencia entre el procedimiento de apremio tributario y un concurso con la nueva regulación se elimina el pretendido carácter exclusivamente administrativo de aquél y se atribuye en exclusiva seguir con la ejecución -separada- del crédito tributario, al Juez de lo Mercantil, lo que supone en definitiva, que la Administración Tributaria ha perdido la prerrogativa procedimental de la autotutela ejecutiva, esto es, el privilegio de seguir con el procedimiento de apremio al margen de los procedimientos concursales de acuerdo con las normas administrativas tributarias”*. De este modo considera el citado órgano judicial que corresponde al Juez de lo Mercantil, dada su condición de Juez del concurso, y mediante la tramitación del oportuno incidente concursal, proseguir la ejecución separada del crédito tributario de acuerdo con su jurisdicción exclusiva y excluyente para efectuar toda ejecución frente a los bienes y derechos del concursado, con independencia de que el título ejecutivo que determinó el nacimiento de la ejecución anterior a la declaración del concurso (la providencia de apremio) hubiese sido dictado por la Administración Tributaria.⁷³

Parece claro, en consecuencia, que el procedimiento en cuestión deberá continuar desarrollándose por la Administración Tributaria, sin perjuicio de la jurisdicción exclusiva y excluyente del Juez de lo Mercantil para conocer de las controversias que se susciten en los términos indicados ya que, en otro caso, esto es si, al amparo de esa jurisdicción exclusiva y excluyente, cualquier procedimiento de ejecución singular hubiera de ser necesariamente desarrollado por el Juzgado de lo Mercantil, resultaría innecesario e irrelevante lo dispuesto en el art. 57.1 de la Ley Concursal el cual, refiriéndose a las ejecuciones de garantías reales, señala expresamente que durante la tramitación del concurso se someterá a la jurisdicción del juez de éste, quien a instancia de parte decidirá sobre su procedencia y, en su caso, acordará su tramitación en pieza separada, acomodando las actuaciones a las propias del procedimiento judicial o extrajudicial que corresponda.⁷⁴

Desde nuestro punto de vista debe rechazarse que, con carácter general, la competencia venga predeterminada a favor del Juez de lo Mercantil. Ahora bien, no creemos que exista ningún órgano que se imponga por la norma al otro, debiendo ser valoradas las circunstancias propias de cada caso concreto, quedando equidistante el mandato legal a los Juzgados de lo Mercantil y a los ejecutores, excepcionalmente, exentos del concurso⁷⁵. Este fue el criterio puesto de manifiesto en el conocido Auto del

⁷³Ya con anterioridad se había pronunciado en similares términos el citado órgano judicial a través de su Auto de 5 de febrero de 2007.

⁷⁴Véase, en este sentido, la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 19 de octubre de 2005, en la que se afirma que *“Cuando se analiza la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales se la reconoce una posición privilegiada tanto en la vertiente formal y procedimental (...) Pero tal posición privilegiada carece de fundamento cuando se examina desde la perspectiva procesal (...) Por cuanto debe rechazarse todo intento de mantener una situación privilegiada cuando la cuestión se centra, en definir el órgano jurisdiccional o administrativo que ha de conocer de cuestión o materia residenciable en sede jurisdiccional, respecto a cuya cuestión ha de partirse del significado y generalidad del sometimiento de tales cuestiones al orden jurisdiccional competente por razón de la materia, sin pretendidos privilegios jurisdiccionales o procesales que no cuentan con una base firme constitucional y que impliquen una quiebra inherente al Estado de Derecho”*.

⁷⁵Ello ha de entenderse además con independencia de que, respecto del carácter necesario o no de los bienes embargados, la competencia corresponda en todo caso al Juez de lo Mercantil.

Juzgado de lo Mercantil de Álava de 28 de enero de 2005, referente a créditos laborales pero susceptible de ser proyectado igualmente sobre la ejecución de deudas tributarias.⁷⁶

Tal y como hemos señalado con anterioridad, la ejecución administrativa habrá de regirse a través de lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación. No obstante, deberá tenerse presente igualmente aquello que establece la Ley Concursal respecto de determinadas cuestiones con una incidencia inmediata en el desarrollo del procedimiento. Y es que, tal y como ha puesto de manifiesto DE LA PEÑA VELASCO⁷⁷, mientras que ni la Ley 58/2003 ni el Real Decreto 939/2005 limitan los bienes o derechos susceptibles de ser embargados, la Ley Concursal impide que aquél se lleve a cabo sobre bienes que resulten necesarios para la continuidad de la actividad. Y mientras que el art. 63.1 de la LGT establece la compensación de oficio de aquellas deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo, la Ley Concursal por el contrario, dispone en su art. 58 que salvo en algún supuesto excepcional, una vez declarado el concurso no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, si bien producirá sus efectos aquella compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración.⁷⁸

De cualquier manera, tratándose de aquellos supuestos en los que el desarrollo del procedimiento de apremio se halle condicionado por disposiciones sistemáticamente ubicadas dentro de la Ley Concursal, la competencia para resolver dichas controversias corresponderá al Juez de lo Mercantil. Tal y como precisa el art. 58 de la citada Ley, respecto de las controversias relativas a la compensación éstas se resolverán a través de los cauces del incidente concursal⁷⁹. Y, por lo que respecta a la cuestión relativa a la determinación de la necesidad o no de los bienes para la continuidad de la actividad

⁷⁶En esta misma línea puede consultarse igualmente el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 30 de noviembre de 2004.

⁷⁷DE LA PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, ob., cit., pág. 35.

⁷⁸En efecto, tal y como señala el citado precepto en su actual redacción otorgada por la Ley 38/2011, al margen de aquello que dispone el art. 205 de la Ley, una vez declarado el concurso no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, si bien producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella. Y, en caso de que se origine controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal.

⁷⁹En este sentido se pronunció, además, el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia de 25 de junio de 2007. Recuerda además el citado Tribunal en dicho pronunciamiento que el principio de universalidad que establece la Ley 22/2003 atribuye jurisdicción exclusiva y excluyente al Juez del concurso, con desplazamiento del competente primariamente —ya sea jurisdiccional o, en su caso, administrativo—, exclusividad que se funda en razones de economía procesal y de eficacia respecto al proceso universal abierto, aunque exige una interpretación estricta en cuanto supone una excepción al principio de improrrogabilidad de la jurisdicción de otros Tribunales y en relación con la Administración, un límite a su prerrogativa de autotutela. A tenor de lo declarado por el Tribunal “*De acuerdo con lo dispuesto en los arts. 55 y 56 de la Ley Concursal, la vis atractiva del procedimiento concursal se extiende también a la fase de ejecución de las deudas, y por ello ha de realizarse, como defiende el Juez de lo Mercantil y también estima el Ministerio Fiscal, dentro del procedimiento concursal y de la ejecución colectiva del patrimonio de la concursada, materia que sólo corresponde decidir al Juez del Concurso, al que corresponde calificar ese crédito y decidir sobre su ejecución dentro de la ejecución colectiva propia del concurso, una vez declarado el concurso*”. En este mismo sentido pueden consultarse las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 24 de octubre de 2012 y 1 de octubre de 2013.

empresarial, ya nos hemos pronunciado a favor de efectuar igualmente la atribución competencial al Juez de lo mercantil.⁸⁰

Refiriéndose a la procedencia de la vía de apremio regula el art. 167.2 de la LGT los motivos de oposición a la providencia de apremio (extinción total de la deuda, prescripción del derecho a exigir el pago, solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación; falta de notificación de la liquidación; anulación de la liquidación; y error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada). Por su parte el art. 169.2 de la Ley 58/2003, en relación con el orden en el que ha de producirse el embargo, permite que la Administración y el obligado acuerden el orden de los bienes objeto de embargo, estableciendo a falta del mismo su propio orden el cual, en su caso, habría de conciliarse con el hecho de que no pudieran embargarse bienes necesarios para la continuación de la actividad.

De conformidad con lo establecido por el art. 169.1 de la LGT, se han de embargar bienes en cuantía suficiente para cubrir la deuda apremiada, intereses, recargos y costas. Y, por lo que respecta a la determinación de aquellos bienes susceptibles de ser enajenados incluso en el supuesto de que la deuda que se apremiara no resultase firme, se encarga de precisar el número 3 del art. 172 de la citada Ley que *“La Administración Tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación”*.

Por su parte el vigente RGR se encarga de regular cuestiones tales como la apreciación sobre las condiciones de seguridad y solvencia de los depositarios de los bienes embargados (art. 94), la acumulación de enajenaciones (art. 102), la ejecución material de la subasta por empresas o profesionales especializados (art. 105) o la concurrencia de los requisitos para que resulte procedente prescindir de la enajenación mediante subasta y llevar a cabo aquélla mediante concurso o por adjudicación directa (arts. 106 y 107).

Nos hallamos así en presencia de un conjunto de situaciones respecto de las cuales, si se estimase que, por aplicación de lo dispuesto en los arts. 8 y 9 de la Ley Concursal, la competencia corresponde al Juez Mercantil, se estarían ignorando diversas circunstancias susceptibles de concurrir en los mismos. Y ello al margen de que nos hallemos en presencia de una ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado.

⁸⁰Dentro de nuestra jurisprudencia este mismo criterio puede encontrarse en los Autos de los Juzgados de lo Mercantil de Málaga de 22 de julio de 2005 y de Santander de 4 de marzo de 2008, respectivamente, así como en la Sentencia de la Sala de Conflictos de Jurisdicción del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2006; se afirma concretamente en este último pronunciamiento que *“Siendo indudable que en las situaciones del concurso el interés público expresado en la normativa concursal es el de mantener la continuidad de la actividad del deudor, deben subordinarse a ese interés básico y fundamental ciertos privilegios y, entre ellos el de autotutela administrativa que ha de ceder y sujetarse a las reglas del concurso en los términos previstos en aquella legislación, debiendo por tanto ser el órgano jurisdiccional el que decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio por la Administración son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor”*.

Señala el art. 109 del Real Decreto 939/2005 que en caso de que no se enajenen alguno o algunos de los bienes embargados, bajo determinadas circunstancias, podrían adjudicarse dichos bienes a la Hacienda Pública con la consiguiente disminución de la deuda, siendo el procedimiento distinto según el tipo de bienes de que se trate. Pues bien, en tanto en cuanto la preferencia procedimental no implica preferencia para el cobro, pudiendo existir acreedores de mejor derecho, en tales supuestos parece razonable estimar que la cancelación o reducción de la deuda tributaria habría de quedar condicionada por aquella circunstancia. Y, en el supuesto de que aquéllos se opusieran a tal adjudicación, la discrepancia habría de ser resuelta por el Juez Mercantil.

Asimismo dentro del marco del procedimiento de apremio podrían llegar a existir terceros que tuviesen derecho a ser reintegrados de su crédito con preferencia al que es objeto del procedimiento de apremio, tal y como precisa el art. 177.2 del RGR. Con carácter general las normas tributarias contemplan el procedimiento a través del cual debe resolverse sobre la existencia de ese acreedor de mejor derecho. Ahora bien, a pesar de que el procedimiento de apremio continuaría, el importe obtenido como consecuencia de la enajenación de los bienes embargados no se aplicaría a la cancelación de la deuda tributaria hasta tanto no se determinase, con carácter definitivo, quién tiene preferencia para el cobro.

Dada esta situación de tercería estimamos que, en la medida en que la Hacienda Pública adquiere la preferencia procedimental, habrá de hacerse valer por los acreedores en el seno del procedimiento de apremio. En un sentido contrario se pronuncia sin embargo DE LA PEÑA VELASCO⁸¹, para quien en el presente caso la competencia habría de ser del Juez Mercantil, al tratarse de cuestiones que claramente se incardinan entre los supuestos a los que se refiere el art. 8.3 de la Ley 22/2003, debiendo tramitarse en consecuencia a través del incidente concursal.⁸²

Mediante Sentencia de 21 de junio de 2010, relativa a la concurrencia del procedimiento de apremio con procesos concursales, analizó el TS la cuestión relativa a determinar si, en relación con un deudor sujeto a un procedimiento de suspensión de pagos la Administración, de cara a poder ejecutar deudas tributarias en fase de apremio antes de iniciarse el juicio universal, está o no obligada a ponerlo en conocimiento de

⁸¹DELA PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, ob. cit., pág. 39.

⁸²En esta misma línea de atribuir la competencia al juez mercantil parece situarse el Auto del Juzgado de lo Mercantil de La Coruña de 26 de junio de 2006, en el que se declara que “*A efectos de lo previsto en el artículo 9 de la LC sólo pueden merecer la consideración de cuestión prejudicial administrativa las cuestiones que sea preciso resolver -sin efectos de cosa juzgada- como antecedente lógico de una resolución concursal de fondo*”. Véase igualmente a este respecto el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Alicante de 23 de marzo de 2006, en el que se afirma que “*Parece que la Ley, en lugar de privilegiar aquellos créditos que por su especial significación merezcan ser reforzados, privilegia la rapidez de determinados acreedores que pueden acudir raudos a determinados procesos de ejecución (administrativos y del orden laboral) para satisfacer su crédito. Ello (...) puede dar lugar a que créditos a los que el legislador no atribuye especial privilegio se antepongan, de ipso, a otros privilegios e, incluso, a los créditos contra la masa (artículo 84), que pueden ver como no pueden satisfacer con bienes previamente trabados por algún acreedor que haya llevado su procedimiento de apremio o ejecución laboral a la situación procesal vista, apuntándose por alguna doctrina como única solución a este problema la interposición por esos acreedores preferentes de una tercería para hacer valer su mejor derecho en los procedimientos de ejecución singular ya iniciados, opción que otros descartan, pues la concesión de esa ejecución extraconcursal separada se establece para que éstos acreedores puedan, no sólo continuar, ejecutando sino cobrar fuera de las vicisitudes del concurso y que ese posterior concurso le repercuta en su esfera jurídica viniendo a convertir a esos acreedores en superprivilegiados*”.

los interventores judiciales, de manera que si no lo hace así resulte afectada la validez del acto de ejecución.

Pues bien, tal y como se encargó de recordar el Tribunal, ya bajo la vigencia de la antigua Ley de Suspensión de Pagos de 1922 la admisión a trámite de una solicitud de suspensión de pagos por el juez competente implicaba el sometimiento a control de todas las operaciones del deudor y conllevaba la designación de tres interventores, a los que competía, además de inspeccionar los libros del suspenso, examinar todas sus operaciones, informando al juez de cuanto importante ocurriese respecto de él y sus negocios, a fin de defender y proteger los intereses de los acreedores, y proponiendo, a iniciativa propia o de algún acreedor, el ejercicio de las acciones convenientes en interés del patrimonio del suspenso (arts. 4 y 5 de la citada Ley). Dichos interventores quedaban obligados a presentar un informe en el que, entre otros extremos, debían dejar exacta constancia del activo y del pasivo del balance, con indicación de la naturaleza de los créditos incluidos en uno y otro. Con este informe presentaban el balance definitivo y la lista de acreedores, si es que antes no habían sido aportados, así como una relación de créditos, según su calificación jurídica. A la vista de lo anterior, el juez declaraba mediante auto al solicitante en suspensión de pagos, si es que procedía (art. 8). Y si la situación del suspenso era de mera insolvencia provisional, en dicho auto convocaba a una junta, antes de la cual se podían impugnar por los acreedores las inclusiones y exclusiones, con el fin de confeccionar una lista definitiva, en la que se agrupaban a aquellos en seis categorías, siendo la última la de los acreedores con derecho de abstención, como los titulares de créditos privilegiados, entre los que se encontraban los garantizados con hipoteca mobiliaria (arts. 11, 12 y 15).

Esta configuración del procedimiento concursal venía a poner ya de manifiesto, que, bajo la vigencia de la antigua Ley de 1922, la ejecución de todas las obligaciones del deudor, anteriores al inicio del juicio y perfectamente legítimas, exigía que los interventores no quedasen al margen, con la finalidad de que pudieran adoptar las decisiones pertinentes en beneficio de la masa, incluida la de cumplirlas inmediatamente sin mayor dilación. Pues bien, esta conclusión vale para las deudas con la Hacienda Pública en vía de apremio. Y, en base a ello, el Reglamento General de Recaudación obliga a los tribunales a poner en conocimiento de la Hacienda la existencia de procedimientos judiciales de ejecución universal en cuanto afecten a la percepción de los tributos y demás ingresos de derecho público, para así poder personarse en los mismos y actuar en defensa de sus derechos (arts. 95.2 y 96), deber de información que tiene como correlato, a modo de una auténtica reciprocidad, la carga para la Administración de hacer llegar a los interventores del concurso su decisión de llevar a término una vía de apremio iniciada antes de la incoación del proceso concursal, con el fin de que los gestores de la masa del suspenso tomen las decisiones pertinentes en orden a ese crédito, que, necesariamente, se ha de tener en consideración durante el proceso universal.

Dicha solución fue además asumida por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción teniendo a la vista el art. 55.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que permite la ejecución de las deudas respecto de las que se hubiese dictado providencia de apremio antes de la declaración de concurso. Dicho Tribunal ha indicado que, una vez producida tal declaración, la Administración, antes de ejecutar sus créditos sobre bienes embargados con anterioridad a la misma, debe dirigirse al juez a fin de que decida sobre si tales bienes son o no necesarios para la continuidad de la actividad del

deudor, siendo, por tanto, improcedente que la Administración ejecute en semejantes circunstancias sus créditos sin que con carácter previo no dé la oportunidad al juez de decidir al respecto. Así se encargó de precisarlo el citado Tribunal, entre otras, en sus Sentencias de 22 de diciembre de 2006 y de 22 de junio de 2009.⁸³

De este modo, por lo que respecta al concreto supuesto analizado por el Tribunal se ordenó que, en relación a las deudas apremiadas con embargo de fecha anterior al juicio universal, los órganos de recaudación quedasen constreñidos a comunicar a los interventores su decisión de ejecutar los bienes, por si decidían satisfacer la deuda. Y, al no haberlo hecho así, concluye el Tribunal que la Administración incurrió en una infracción del ordenamiento jurídico que obligaba a anular los actos recurridos. En resumen, de conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal, la Administración está obligada, al objeto de poder ejecutar deudas tributarias en fase de apremio antes de iniciarse el correspondiente juicio universal, a poner en conocimiento de los interventores judiciales dicha circunstancia.

Finalmente mediante Sentencia de 23 de enero de 2012 analizó el TSJ. de Galicia un supuesto en el que se argumentaba que el Abogado del Estado había suscrito un convenio aprobado en el expediente de suspensión de pagos de una entidad mercantil, deudora principal, lo que privaba a los créditos de la Hacienda Pública de su carácter privilegiado y excluía su derecho de abstención.

Sin embargo, tal y como precisa el Tribunal lo esencial que debe ser tomado en consideración en el presente caso será la lista de acreedores y la consiguiente decisión de la Junta General. En dicha lista el crédito de la Hacienda Pública se mencionaba en el apartado referente a los acreedores incluidos por el deudor cuyos créditos hubiesen sido impugnados por excesivos, por remisión al apartado relativo a los acreedores con derecho de abstención a la Junta. Y, habiéndose aprobado por parte del Juzgado dicha lista el auto, al aprobar el Convenio votado favorablemente en la Junta General de Acreedores, no podía incluir dentro de éstos a la Abogacía del Estado, con independencia de que se mencionase a la AEAT como parte.

⁸³Véase igualmente a este respecto la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 de junio de 2010, en la que se afirma que la ejecución de los bienes no puede llevarse a cabo sin el previo pronunciamiento judicial acerca de la vinculación de los mismos con la continuidad de la empresa.