

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075088

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 24 de septiembre de 2019

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 303/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Concurrencia con procesos concursales.** *La Administración no puede dictar la providencia de apremio para hacer efectivos los créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso. Cambio de criterio.* Si bien el Tribunal Central ha mantenido hasta ahora como criterio que, la previsión del art. 55 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal), en relación con lo dispuesto en los arts. 84.4 del mismo texto legal y 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT), no impide dictar la providencia de apremio de los créditos contra la masa, sino que las limitaciones que establece el citado artículo se circunscriben a las actuaciones de ejecución que pueda realizar la Administración tributaria que afecten al patrimonio de la concursada, relativas a compensaciones o embargos, pero que ello no impide dictar la providencia de apremio administrativo de las deudas del concursado cuando se trata de créditos contra la masa impagados a su vencimiento -véase Resoluciones TEAC, de 30 de noviembre de 2017, RG 4926/2016 (NFJ068791) y RG 4587/2014 (NFJ068790)-, como consecuencia de la STS, de 20 de marzo de 2019, recurso nº 2020/2017 (NFJ072925), debe cambiar el criterio establecido, de forma que en el presente caso, estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse las providencias de apremio aquí impugnadas, y sin que conste haberse planteado por parte de la Administración tributaria incidente concursal alguno ante el juez del concurso para instar el pago de sus créditos contra la masa, procede, de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, declarar la estimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia, y anular las providencias de apremio. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 164 y 167.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 8, 55, 56, 57 y 84.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 24 de septiembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-00303-2017

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...REPRESENTANTE: **Hx...** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra providencias de apremio emitidas en fecha 29/10/2016 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). La cuantía de la presente reclamación es inferior a 6.000,00 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

### Primero.

Mediante auto de 04/04/2013 dictado por el Juzgado de lo Mercantil número 1 de Palma de Mallorca, **XZ, S.A.** (N.I.F. ...) es declarada en concurso de acreedores, que se tramita con el número .../2013.

Mediante auto de 21/01/2014 del citado órgano jurisdiccional, se acuerda la apertura de la fase de liquidación del concurso de la referida entidad (según consta publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil de fecha .../.../2014).

### Segundo.

El día 29/10/2016 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT emite a la interesada las siguientes providencias de apremio:

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...60** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 06-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 06", por importe total de 1.194,73 euros (995,61 euros de principal y 199,12 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 05-06-2015 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...4** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 07-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 07", por importe total de 2.670,00 euros (2.225,00 euros de principal y 445,00 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 20-08-2014 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...6** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 08-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 08", por importe total de 498,58 euros (415,48 euros de principal y 83,10 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 22-09-2014 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...9** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 09-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 09", por importe total de 444,05 euros (370,04 euros de principal y 74,01 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 20-10-2014 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...80** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 10-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 10", por importe total de 4.786,90 euros (3.989,08 euros de principal y 797,82 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 20-11-2014 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...2** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 11-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 11", por importe total de 444,05 euros (370,04 euros de principal y 74,01 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 22-12-2014 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

Providencia de apremio recaída en la liquidación **A07...7** por el concepto de "I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS 12-2014 111-RT.ING.CTA.IR EJER:2014 PER:MES 12", por importe total de 1.983,01 euros (1.652,51 euros de principal y 330,50 euros por recargo de apremio). En dicha providencia de apremio se señala que "El día 21-01-2015 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia."

### Tercero.

Con fecha 25/11/2016, **XZ, S.A.** presenta reclamación económico-administrativa, en única instancia, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra las providencias de apremio anteriores, notificadas el día

02/11/2016. A estos efectos, la interesada alega que "(...) ante la existencia de devoluciones tributarias, la sociedad procedió (...) a solicitar compensación de las deudas tributarias nacidas del modelo 111 (...). Ha quedado acreditado que las solicitudes de compensación se presentaron en plazo voluntario (...)".

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

#### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

en determinar si las providencias de apremio impugnadas, resultan conformes a derecho.

#### Tercero.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 167.3 de la LGT:

"Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión.
- c) Falta de notificación de la liquidación
- d) Anulación de la liquidación
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

#### Cuarto.

En el presente caso, tal y como se recoge en los Antecedentes de Hecho de la presente resolución, la sociedad reclamante fue declarada en concurso de acreedores en fecha 04/04/2013, acordándose la apertura de la fase de liquidación por auto de fecha 21/01/2014.

Establecido lo anterior, debe traerse a colación la reciente sentencia de fecha 20/03/2019 dictada por el Tribunal Supremo (rec. casación núm. 2020/2017) en la que se fija criterio interpretativo con respecto a la posibilidad de que, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en los artículos 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y 164.2 de la LGT, la Administración tributaria pueda dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa, cuestión que entiende el Alto Tribunal presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, y cuyos Fundamentos de Derecho se transcriben a continuación:

"(...) PRIMERO.- La controversia jurídica.

La LC de 2003 pretendió evitar la dispersión de ciertos procedimientos de ejecución que, al margen del proceso concursal y, por ende, al margen del juez del concurso, podían ser activados tanto por órganos jurisdiccionales como administrativos, en este último caso en virtud del ejercicio de la autotutela de la Administración.

En efecto, esta situación contrastaba con la vocación de ejecución universal que tiene el concurso y generaba el riesgo de desmembrar la masa activa, pudiendo llegar a frustrar, precisamente, una de las finalidades esenciales de todo concurso, el mantenimiento de la actividad del deudor.

Por eso, la Exposición de Motivos de la LC, entendió que "el carácter universal del concurso justifica la concentración en un solo órgano jurisdiccional del conocimiento de todas estas materias, cuya dispersión quebranta la necesaria unidad procedimental y de decisión" concentrando en el juez del concurso, los poderes de ejecución contra el patrimonio del concursado, como se infiere de los arts. 86 ter.1.3º Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) y 8.1.3º LC, que proclama como exclusiva y excluyente la jurisdicción del juez del concurso para "toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado", de modo que "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor" ( artículo 55.1 párrafo primero LC ).

Sin embargo, tales propósitos de concentración y de unidad de ejecución coexisten en la práctica con escenarios como el que ahora concita nuestra atención.

La controversia del recurso se centra pues, en determinar, cuales son, tras la Ley 38/2011, los límites de la Administración para dictar providencias de apremio contra un deudor tributario con el fin de hacer efectivos los créditos contra la masa.

**SEGUNDO.-** La noción de créditos contra la masa: régimen jurídico.

En el caso que nos ocupa, cabe considerar -en línea con lo que se inferirse de las alegaciones del Abogado del Estado- que 16 de los 19 créditos que la Administración tributaria pretende realizar a través del dictado de las providencias de apremio tienen la consideración de créditos contra la masa, al haber sido generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso (art. 84.2.5º de la LC ).

La declaración de concurso supone, en efecto, uno de los elementos de inflexión para la distinción entre créditos concursales y créditos contra la masa, definiendo la ley los créditos concursales como aquellos créditos contra el deudor que, a tenor de la propia LC no tengan la consideración de créditos contra la masa (por tanto, se definen en sentido excluyente por el artículo 84.1 LC ).

A diferencia de los créditos concursales, los créditos contra la masa se pagan a su vencimiento, como expresa el artículo 84.4 LC .

**TERCERO.-** La posibilidad de ejecuciones individuales tras la modificación de la Ley 38/2011.

La posible existencia de ejecuciones separadas, al margen del procedimiento concursal, se constata a pesar de lo que expresan los artículos 8.1.3º LC y 55.1 párrafo primero LC, desde el momento que el art. 55.1 LC en su párrafo segundo, antes y después de la redacción dada por la Ley 38/2011, mantiene la posibilidad de continuar esas ejecuciones extraconcursoales, si bien con dos modificaciones respecto de su inicial redacción: la primera, que el acto administrativo a tomar en consideración ya no es la providencia de apremio sino la diligencia de embargo y la segunda, que esta ejecución extraconcursoal se limita hasta la aprobación del plan de liquidación.

Así, en su redacción vigente -también en el momento de dictarse las providencias de apremio- dicho párrafo segundo del art. 55.1 LC apunta que "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 otro lado, el artículo 84.4 LC expresa que "las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento."

Con anterioridad a la Ley 38/2011 esta previsión del artículo 84.4 LC se ubicaba en el artículo 154.2 LC, que después de indicar que los créditos contra la masa, "cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso" y que determinados créditos por salarios (del artículo 84.2.1.º LC) "se pagarán de forma inmediata", interesa retener que expresaba en términos semejantes a los del actual artículo 84.4 LC que "las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos

se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos."

Por tanto, los preceptos a considerar son los artículos 55 y 84.4 LC , así como el artículo 164 LGT al que la Ley 38/2011 añadió la posibilidad de que se dicte la correspondiente providencia de apremio frente a créditos contra la masa, quedando la redacción de la siguiente manera:

"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 47/2003, de 26 de noviembre, 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 del concurso o bien se trate de créditos contra la masa."

Por tanto, las modificaciones introducidas por la Ley 38/2011 en los referidos preceptos, consistieron, básicamente, (1) en un cambio de ubicación sistemática del anterior artículo 154.2 LC , que pasa ahora al artículo 84.4 LC ; (2) que en el art. 55.1 LC párrafo segundo, el acto administrativo a tomar en consideración es la diligencia de embargo (3) así como que en ese mismo precepto la ejecución extraconcursal se limita hasta la aprobación del plan de liquidación y (4) que el artículo 164.2 LGT modificado alude a providencias de apremio para realizar créditos contra la masa.

CUARTO.- Antecedentes jurisprudenciales.

La sentencia de esta sala y sección de 4 de noviembre de 2015, rec. 2340/2013 consideró improcedente que la Administración dictara providencia de apremio de créditos contra la masa.

Debemos precisar, de entrada, que la normativa aplicable era la anterior a la reforma de la Ley 38/2011, y se rechazó la posibilidad de dictar providencia de apremio de acuerdo a las siguientes razones:

"a) Conforme al art. 164.2 de la Ley 58/2003 , en la redacción originaria vigente al dictarse la providencia de apremio y, por tanto, antes de la modificación realizada por la ley 38/2011, 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 periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración de concurso.

b) El art. 55.1 de la Ley Concursal , también en la redacción vigente al dictarse la providencia de apremio, señalaba que "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. 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, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional del deudor".

c) Esta normativa resultaba aplicable también a los créditos contra la masa, porque aún cuando conforme al art. 154.2 de la ley 22/2003 , en su redacción original, por ser la vigente a la fecha de dictarse la providencia de apremio , "Los créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso", sin embargo, el mismo precepto agregaba que "... las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos se ejercitarán ante el juez del concurso, por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso, sin que se hubiese producido ninguno de estos actos"; debiendo significarse que las mismas determinaciones se establecen en el art. 84, apartados 3 y 4 de la misma ley tras su modificación por la ley 38/2011.

d) En definitiva, hay que entender que antes de la reforma de la ley 38/2011 los requisitos precisos para una ejecución separada, tratándose de procedimientos administrativos, esto es, que se hubiera dictado providencia de apremio con anterioridad a la declaración del concurso y que los bienes objeto de embargo no resultasen necesarios para la continuidad de la actividad profesional empresarial del deudor, regían también respecto a los créditos postconcursoales, por lo que una vez declarado el concurso los créditos que se integraban



en la masa del concurso no podían tener persecución autónoma, lo que imposibilitaba en caso de impago en el periodo voluntario la providencia de apremio , así como el consiguiente recargo [...].

f) A idéntica conclusión llegó esta Sala en la sentencia de 2 de marzo de 2015, cas. 873/2014 , en la que se señala que como ha indicado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción ( sentencias 1/2013, de 25 de febrero de 2013 (conflicto 7/12, FJ 3 °), y 2/2010, de 18 de octubre de 2010 (conflicto 3/10 , FJ 2º), del artículo 55.1 de la Ley Concursal , así como del artículo 164.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , se infiere que sólo los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiere dictado diligencia de embargo de los bienes del concursado pueden seguir su curso si son anteriores a la declaración de concurso, legitimando así una ejecución independiente, salvo que los bienes o derechos trabados resulten necesarios para la continuación de la actividad empresarial o profesional del deudor [...].

Sin embargo, pese a que, como decimos, el contexto normativo de ese recurso venía determinado por los artículos 55.1 , 154.2 de la LC y por el artículo 164.2 LGT , todos ellos en su redacción anterior a la modificación realizada por la Ley 38/2011, esta sentencia anticipó también la posición de la Sala Tercera con relación a la modificación introducida por la expresada Ley 38/2011:

"[...] e) Es cierto que la situación cambió, tras la modificación del art. 164.2 de la Ley 58/03 , realizada por la ley 38/2011, que amplía los supuestos de excepción al principio de no iniciación de ejecuciones de apremio a los créditos contra la masa, pero este precepto, en lo que se refiere a estos últimos créditos, debe coordinarse con lo dispuesto en el art. 84.4 de la ley Concursal , en tanto impide que la Administración inicie de forma autónoma la ejecución de los créditos contra la masa hasta que se cumplan determinadas circunstancias (se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso), pero, en cambio, sí tiene lugar el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento [...]."

La doctrina contenida en esta sentencia de la Sala Tercera, algunos de cuyos pasajes acabamos de transcribir, cobra todavía más actualidad y vigor -al resultar claramente reforzada- cuando se pone en relación con la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo, a la que acuden ambas partes en sus escritos a la hora de defender sus respectivas posiciones y a la que, evidentemente, corresponde la interpretación de las normas contenidas en la Ley Concursal, como se infiere sin dificultad, entre otros preceptos, de los artículos 36 y ss LEC ; 9 y 56 LOPJ .

A estos efectos, las sentencias de la Sala Primera de 12 de diciembre de 2014 (rec. 2500/2013 ) y de 6 de abril de 2017 (rec. 2798/2014 ) interpretan el art. 84.4 LC respecto de la ejecución de los créditos contra la masa y, sin perder de vista el escenario introducido por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, expresan lo siguiente:

"[...]La reforma introducida por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, trasladó la referencia a la ejecución de los créditos contra la masa al apartado 4 del art. 84 LC , de paso que especificó que estas ejecuciones podían ser judiciales o administrativas: "no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos". Aparte de la ubicación sistemática de la norma, en su redacción actual no altera la regla jurídica, pues simplemente aclara que la ejecución puede ser también administrativa. Pero al margen de esta especificación o aclaración, la regla jurídica contenida en el precepto, ya sea en su redacción originaria ( art. 154.4 LC ), ya lo sea en la actual ( art. 84.4 LC ), precisa una interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal.

[...] Conforme a una interpretación literal del precepto, parecería que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez transcurrido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales.

Hemos de partir de la previsión general, contenida en el art. 8.3º LC , que atribuye al juez del concurso la competencia exclusiva y excluyente para conocer de "toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiere ordenado". Esta norma se corresponde con la regla general, contenido en el art. 55.1 LC : "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones

singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra la patrimonio del deudor". Con ello se pretende preservar la integridad del patrimonio frente a ejecuciones separadas que, de facto, distorsionen la aplicación efectiva del principio de la par condicio creditorum.

[...]

Las únicas excepciones serán las ejecuciones administrativas o laborales que sobre bienes embargados antes de la declaración de concurso no se hayan visto afectadas por la paralización prevista en el art. 55 LC , y las ejecuciones de garantías y las acciones de recuperación asimiladas que se hubieran iniciado antes del concurso o antes de la liquidación (caso de haberse visto afectadas por la suspensión o la paralización).

Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas.

La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 LC opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC .

[...] En otras resoluciones anteriores (desde la Sentencia 237/2013, de 9 de abril ), con ocasión de reconocer que el crédito por cuotas de la seguridad social posteriores a la declaración de concurso, en cuanto crédito contra la masa, es exigible conforme a lo previsto en el art. 84.3 LC , y por ello puede devengar recargos, que también gozan de la consideración de crédito contra la masa, ya advertíamos que el crédito contra la masa "no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio ( art. 133.2 LC )".

En principio, conforme al art. 84.3 LC , los créditos contra la masa deben ser satisfechos a su vencimiento, sin perjuicio de que, con la excepciones legales, la administración concursal pueda alterar esta regla "cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa ". En esta situación, de suficiencia de bienes y de falta de tesorería o liquidez para el pago de determinados créditos contra la masa, no tiene sentido que se pueda admitir una ejecución separada del patrimonio del deudor concursado a favor de cualquier titular de un crédito contra la masa.

Si no hubiera bienes o derechos suficientes para asegurar el pago de todos los créditos contra la masa, nos encontraríamos en el caso regulado por el art. 176 bis. 2 LC . Este precepto impone a la administración concursal, cuando advierta que no habrá bienes suficientes para pagar los créditos contra la masa, que lo comunique al juez y que proceda al pago de acuerdo con un orden de prelación concreto y determinado. En este contexto, también carece de sentido una ejecución contra la masa, si se quiere preservar el orden de prelación legal.

En realidad, el único escenario en que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa es el que se abre con la aprobación del convenio, en que se levantan los efectos de la declaración de concurso ( art. 133.2 LC ). Así como el impago de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación ( art. 140 LC ), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, la preceptiva ejecución. Sin perjuicio de que también pudiera justificar una acción de incumplimiento del convenio y de apertura de la liquidación.

Sin embargo, una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC , no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC , y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS."

Por otro lado, desde la perspectiva que ofrecen los conflictos de jurisdicción, una lectura conjunta de las sentencias del Tribunal de Conflictos de 9 de abril de 2013 ( conflicto 8/2012), de 11 de noviembre de 2014 ( conflicto 6/2014 ) y de 9 de diciembre de 2014 ( conflicto 10/2014 ) permite decantar las siguientes conclusiones:

(1) el acreedor contra la masa tiene a su disposición el incidente previsto en el artículo 84.4 LC para que su crédito sea calificado como tal y pagado siempre que se pueda entender vulnerado el orden de prelación de pagos previsto en el artículo 176 bis LC ;

(2) que no existe amparo en la LC, ni en la regulación actual ni en la anterior, para que la TGSS soslaye la competencia de la administración concursal y del juez del concurso y decida el cobro mediante el embargo aunque hayan transcurrido los plazos del artículo 84.4 LC ;

(3) que no puede estarse a la literalidad de un determinado inciso del precepto -en el caso el segundo inciso del art. 84.4 de la LC -, de manera aislada sino que ha de ser resultado de una interpretación sistemática y relacionada con los demás preceptos que regulan la situación jurídica de que se trate;

(4) que la posibilidad de iniciar ejecuciones judiciales o administrativas una vez abierta la liquidación para hacer efectivos créditos contra la masa, ello tiene lugar en el marco de la delimitación de esa masa, calificación de los créditos, orden de pago y demás circunstancias propias de un procedimiento concursal cuyo desarrollo y control ordena y dispone el juez del concurso en los términos establecidos en la Ley; y que

(5) difícilmente resulta compatible, en este marco de actuaciones del juez y la administración concursal bajo su control, una actuación ejecutiva singular de la Administración al margen del mismo, que impediría el adecuado y ordenado desarrollo del proceso concursal e incidiría en el ejercicio de la jurisdicción atribuida al juez del concurso.

QUINTO.- La interpretación homogénea de la LC y de la LGT.

Una exégesis a sensu contrario del apartado 4 del art. 84 LC permitiría entender que si lo que veda el precepto es iniciar ejecuciones hasta que -por lo que aquí acontece- no se abra la liquidación o no haya transcurrido un año desde la declaración de concurso, en el presente caso no existiría impedimento por cuanto el concurso se declaró el 27 de abril de 2009, la liquidación se abrió el 30 de marzo de 2010 y las providencias de apremio se dictaron 19 abril 2013.

Sin embargo, la jurisprudencia transcrita al fundamento de derecho anterior cercena esa interpretación porque aquél precepto debe ponerse en relación con el resto de las normas de la LC. En efecto, de esta manera se observa que la tesis de la Administración recurrente choca con la previsión del artículo 55.1 LC en cuya virtud "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra la patrimonio del deudor".

Ciertamente, cabría oponer como contrargumento que aunque el art 55 LC no distingue entre créditos concursales y créditos contra la masa, su ubicación sistemática en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III dedicado a los efectos de la declaración del concurso sobre los acreedores, conduce a pensar que se refiere solamente a los créditos concursales, de manera que no afecta a los créditos contra la masa.

Pero, nuevamente, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil desmiente esta interpretación por cuanto "...la prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 LC opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC ."

Frente a todo lo expuesto cabría considerar -con el fin de agotar el análisis de esta cuestión-, que la tesis de la Administración podría venir avalada a partir de dos circunstancias introducidas por la Ley 38/2011, la primera, la sustitución en el artículo 55.1 LC de la providencia de apremio por la referencia a la diligencia de embargo y, en segundo lugar, porque la nueva redacción del artículo 164.2 LGT parece que admite la providencia de apremio con relación a los créditos contra la masa, en todo caso.

Debemos rechazar esta interpretación porque no es posible considerar en este punto de forma aislada la LGT, al margen de la LC.

Primero, porque el propio tenor del artículo 164.2 LGT contextualiza toda la problemática sobre la base de la LC: "en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal...".

Segundo, porque más allá de este precepto, la Disposición Adicional Octava de la misma LGT expresa que "lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento."

Tercero, porque no debemos olvidar que la Ley 38/2011 modificó también, por lo que ahora interesa, los artículos 55 y 84.4 LC sin que de la nueva redacción de dichos preceptos pueda inferirse resquicio o margen para admitir que la Administración esté facultada para dictar en cualquier momento providencias de apremio para realizar créditos contra la masa.

En efecto, el artículo 84.4 -al que, reiteramos, nos referimos ya en nuestra sentencia de 4 de noviembre de 2015, rec. 2340/2013 -, apunta que la paralización de la ejecución "no impedirá el devengo de los intereses,



recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento" pero no explicita posibilidad alguna de ejecución, ni siquiera por remisión a la normativa correspondiente (en este caso, la LGT).

Por otro lado, si bien no es baladí la sustitución -como termino de referencia temporal- de la providencia de apremio por la diligencia de embargo en el artículo 55.1, párrafo segundo LC, dicha circunstancia tampoco puede justificar la postura de la Administración.

Así es, tiene razón el Abogado del Estado al afirmar que una cosa es dictar una providencia de apremio y otra diferente proceder al embargo. Es cierto, de la misma manera que también lo es que la providencia de apremio (i) constituye título suficiente para iniciar el procedimiento de ejecución, (ii) que tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios ( apartado segundo del artículo 167 LGT ) y que (iii) si el obligado tributario no efectúa el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de la LGT, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio ( apartado cuarto del artículo 167 LGT ). Es decir, dictada la providencia de apremio, como título de ejecución, la propia LGT aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo, en caso de impago de la deuda apremiada.

Por otro lado, si acudimos nuevamente al artículo 84.4 LC (en su redacción dada por la Ley 38/2011) debe apuntarse que el devengo de intereses, los recargos y las demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito vencimiento no exigen, necesariamente y en todos los casos, el dictado de la providencia de apremio.

Así, por ejemplo, la exigencia del interés de demora tributario no requiere de la previa intimación de la Administración ni de la concurrencia de un retraso culpable en el obligado ( artículo 26 LGT ) de la misma forma que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 LGT, los recargos del período ejecutivo (recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario) se devengan con el inicio de dicho período aunque se liquiden con la providencia de apremio ( apartado primero del artículo 167 LGT ).

Finalmente, es conveniente distinguir dos planos diferenciados.

Por un lado, la dimensión procedimental u orgánica, que dirime la concurrencia competencial entre diferentes órganos ejecutores. Por otro lado, el plano sustantivo que, en los supuestos de concurrencia de acreedores, establece cuál de ellos tiene derecho a cobrar prioritariamente.

Y estos dos ámbitos no deben confundirse, toda vez que una cosa es la prioridad para continuar la ejecución y otra distinta la preferencia crediticia.

Tanto es así que, a través de unos actos -como las providencias de apremio aquí impugnadas-, la Administración no se asegura el cobro del crédito pues, con independencia de la eventual autonomía de ejecución -que rechazamos en la presente sentencia-, habrá que estar al régimen de preferencia previsto en la LC.

En este sentido, la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo 311/2015, de 11 junio, rec. 2457/2013 analiza un supuesto de insuficiencia de la masa activa, que impide pagar todos los créditos contra la masa y concluye que, también en estos casos, la administración concursal "tan pronto como conste que la masa activa es insuficiente para el pago de los créditos contra la masa... lo comunicará al juez del concurso, que lo pondrá de manifiesto en la oficina judicial a las partes personadas" lo que determina la aplicación de las reglas de pago contenidas en el art. 176 bis.2 LC, en concreto, el orden de prelación de pagos, que se aplica necesariamente desde la expresada comunicación de insuficiencia de la masa activa para el pago de los créditos contra la masa, y afecta, en principio, a todos créditos contra la masa pendientes de pago, tanto a los ya vencidos como a los que pudieran vencer con posterioridad.

Consecuentemente, a partir de todo lo expresado no se observan motivos que justifiquen la pretensión de la Administración del Estado en orden a fijar doctrina en el sentido interesado.

SEXTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consiste en determinar "si, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en los artículos 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa", procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

La interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC, determina que, una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso,

debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal. (...)"

En consecuencia, si bien este Tribunal ha mantenido como criterio que "El artículo 55 de la Ley Concursal -tanto en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 38/2011 como en la redacción actualmente vigente- no impide que la Administración Tributaria pueda dictar providencias de apremio a deudores declarados en concurso de acreedores siempre y cuando se trate de créditos tributarios contra la masa, por disponerlo así tanto el artículo 84.4 Ley Concursal como el 164.2 de la Ley General Tributaria" en resoluciones RG 4587-14 y 4926-16, como consecuencia de la sentencia anterior, debe cambiar el criterio establecido, de forma que en el presente caso, estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse las providencias de apremio aquí impugnadas, y sin que conste haberse planteado por parte de la Administración tributaria incidente concursal alguno ante el juez del concurso para instar el pago de sus créditos contra la masa, procede, de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, declarar la estimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia, y anular las providencias de apremio.

Por último, basta aquí añadir que, aunque en el expediente electrónico remitido a este Tribunal Central no consta ningún acuerdo relativo a las solicitudes de compensación invocadas por la interesada, tales compensaciones tampoco habrían resultado procedentes. Así, por lo que se refiere a la compensación de oficio de créditos contra la masa, este Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 26/02/2019 (R.G. 00/00217/2018 - recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) concluye que, una vez abierta la fase de liquidación del concurso, y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez, no cabe iniciar ejecuciones separadas de créditos contra la masa; todo ello, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley Concursal sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la referida Ley, y en particular con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3. Conclusión ésta que, mutatis mutandis, debe entenderse aplicable de forma análoga en caso de compensaciones de créditos contra la masa a instancia del interesado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.