

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088490

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de enero de 2023

Sala 3.^a

R.G. 2429/2022

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Concurrencia con procesos concursales. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En este caso se cuestiona la posibilidad de dictar providencias de apremio en los supuestos de concurso de acreedores respecto de deudas que tengan la calificación de concursales cuando la fecha límite de ingreso en voluntaria de dichas deudas sea anterior a la fecha de declaración de concurso.

A partir de lo dispuesto en los arts. 77, 164.2 y Disposición Adicional octava de la Ley 58/2003 (LGT), resulta claro que esta norma realiza una remisión genérica a la legislación concursal en lo que concierne a los créditos tributarios afectados por los concursos de acreedores. Legislación constituida en el supuesto examinado por el RDLeg. 1/2020 (TR de la Ley Concursal).

No obstante, el art. 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT) establece expresamente que esa aplicación de la legislación concursal a los créditos tributarios afectados por concursos de acreedores no impedirá «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».

En el supuesto aquí examinado las deudas apremiadas por la Administración tributaria constituían créditos concursales por haberse devengado con anterioridad a la declaración del concurso. No eran, por tanto, créditos contra la masa. Ahora bien, no hay duda de que se cumplían los requisitos señalados en el art. 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT) para poder dictar la providencia de apremio declarado ya el concurso, porque antes de la fecha de tal declaración (7 de octubre de 2020) había finalizado el periodo voluntario de pago de las deudas (20 de agosto de 2020).

De los arts. 142 y 143 del RDLeg. 1/2020 (TR de la Ley Concursal) se infiere que declarado el concurso no pueden iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni tampoco apremios administrativos, incluidos los tributarios, contra los bienes o derechos de la masa activa y que los procedimientos ejecutivos que estuvieran ya iniciados han de suspenderse desde la fecha de declaración del concurso. Es clara, pues, la voluntad de la normativa concursal, manifestada en tales preceptos, de paralizar las ejecuciones individuales promovidas por los acreedores contra el patrimonio del concursado.

Así las cosas, se ha de concluir que la interpretación acorde con la jurisprudencia de lo dispuesto en el art. 164.2 de la Ley 58/2003 (LGT) y en la normativa concursal conduce a la imposibilidad de dictar una providencia de apremio respecto de deudas concursales aun cuando las condiciones para su emisión se hubiesen producido con anterioridad a la declaración de concurso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 62, 77, 161, 164 y disp. adic. octava.

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

RDLeg. 1/2020 (TR de la Ley Concursal), arts. 142, 143, 144 y 192.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 14 de octubre de 2021, recaída en la reclamación nº 41/03400/2021, interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de recursos de reposición planteados contra providencias de apremio dictadas para el cobro de liquidaciones por el concepto "Retenciones a cuenta del IRPF" del primero, segundo y cuarto trimestres de 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 11 de enero de 2021 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía dictó tres providencias de apremio concernientes a la entidad mercantil H, S.L., por el concepto "IRPF Retención trabajo personal, actividades profesionales y premios" de los trimestres primero, segundo y cuarto de 2018, respectivamente. Dichas providencias fueron notificadas a la interesada el 12 de enero de 2021.

En dichas providencias de apremio se señala que "El día 02-07-2020 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 20-08-2020 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia". La cuantía exigida en cada providencia de apremio asciende a 33,26 euros, de los que 27,72 euros corresponden al principal y 5,54 euros al recargo de apremio ordinario (20%).

Las mencionadas providencias de apremio fueron notificadas el 11 de enero de 2021 a la entidad A, SLP, administrador concursal de la entidad H, S.L., indicándose en Nota informativa que acompaña a aquéllas:

<<La presente comunicación se le remite en calidad de administrador concursal, por razón de su función de intervención de las facultades del concursado H, SL con NIF (.....), y para dar cumplimiento a lo previsto en el apartado 2 del artículo 108 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que establece lo siguiente:

"En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado o su representante cuando el juez no hubiere acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.

Si se hubiere acordado la suspensión de facultades, las actuaciones se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal."

La notificación que se adjunta (nº de certificado) ha sido remitida al concursado en fecha 11-01-2021, surtiendo los efectos legales que correspondan desde el momento en que se produzca su notificación al interesado>>.

2.- Frente a las tres providencias de apremio se interpusieron sendos recursos de reposición el 27 de enero de 2021 alegándose "que tal y como dispone el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor".

El 22 de marzo de 2021 se dictó acuerdo por el que se desestimaron los recursos de reposición, que fue notificado el 23 de marzo de 2021 a la entidad A, SLP en calidad de administrador concursal, como representante del concursado H, SL, al tener éste último suspendidas sus facultades de administración y disposición, para dar cumplimiento a lo previsto en el apartado 2 del artículo 108 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. El acuerdo desestimatorio de los recursos de reposición dice lo siguiente:

<<SEGUNDO. Conforme al artículo 167.3. de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), los motivos de oposición a la providencia de apremio son los siguientes:

"3. Contra la providencia 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 período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- 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."

Tercero.

De acuerdo con las alegaciones manifestadas por el contribuyente y teniendo en cuenta la información obrante en el expediente, se verifica que las liquidaciones recurridas tienen la calificación de créditos concursales a efectos del concurso, por ser sus devengos anteriores a la fecha del auto de declaración del concurso. A continuación, se exponen los detalles de las mismas:

CLAVE LIQUIDACION EJECUTIVO	CONCEPTO	FECHA FIN VOLUNTARIO	PERIODO	FECHA INICIO PERIODO
A14XXXX51	1T 2018 Ingreso no realizado (art. 191 LGT) MOD.111	20-08-2020		21-08-2020
A14XXXX84	4T 2018 Ingreso no realizado (art. 191 LGT) MOD.111	20-08-2020		21-08-2020
A14XXXX74	2T 2018 Ingreso no realizado (art. 191 LGT) MOD.111	20-08-2020		21-08-2020

La fecha del Auto de declaración del Concurso es 07-10-2020, por lo que, cuando se declara el Concurso de Acreedores, ya se habían iniciado los periodos ejecutivos correspondientes.

Las providencias de apremio se notifican en fecha 12-01-2021.

Resultando de aplicación la siguiente normativa:

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo. 161.1: *Recaudación en periodo ejecutivo:*

"El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación."

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo. 161.4: *Recaudación en periodo ejecutivo:*

"4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio."

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 164.2 *Concurrencia de procedimientos.*

"2. 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."

Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal:

Artículo 142. *Prohibición de inicio de ejecuciones y apremios.*

"Desde la declaración de concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni tampoco apremios administrativos, incluidos los tributarios, contra los bienes o derechos de la masa activa."

Artículo 143. *Suspensión de las actuaciones y de los procedimientos de ejecución.*

"1. Las actuaciones y los procedimientos de ejecución contra los bienes o derechos de la masa activa que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos. Serán nulas cuantas actuaciones se hubieran realizado desde ese momento.

2. El juez del concurso, a solicitud de la administración concursal, previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados en las actuaciones y los procedimientos de ejecución cuya tramitación hubiera quedado suspendida cuando el mantenimiento de esos embargos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos."

Artículo 144. *Excepciones a la suspensión de las actuaciones y de los procedimientos de ejecución.*

"1. Cuando se incorpore a las actuaciones o al procedimiento correspondiente el testimonio de la resolución del juez del concurso que declare que un bien o derecho concreto que hubiese sido objeto de embargo no es necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, podrán proseguirse las actuaciones y procedimientos de ejecución de las siguientes clases:

1.º Las ejecuciones laborales en las que el embargo de ese bien o derecho fuese anterior a la fecha de declaración del concurso.

2.º Los procedimientos administrativos de ejecución en los que la diligencia de embargo fuera anterior a la fecha de declaración del concurso.

2. El dinero obtenido con la ejecución se destinará al pago del crédito que hubiera dado lugar a la misma y el sobrante se integrará en la masa activa. No obstante, si en tercería de mejor derecho ejercitada por la administración concursal se determinase la existencia de créditos concursales con preferencia de cobro, el importe de lo obtenido al que alcance esa preferencia se pondrá a disposición del concurso.

3. Si a la fecha de la resolución judicial por la que se apruebe el plan de liquidación, sea o no firme, no se hubiera producido la enajenación de los bienes o derechos o no se hubieran publicado los anuncios de subasta del bien o derecho embargado, estas actuaciones y procedimientos de ejecución quedarán sin efecto."

En base a lo anteriormente expuesto, cabe concluir que las providencias de apremio se ajustan a derecho.

La Ley 58/2003 General Tributaria, al regular la concurrencia del Procedimiento de Apremio con el Procedimiento Concursal, se remite a lo dispuesto en la Ley Concursal, siendo por tanto de aplicación lo señalado en el artículo 142 y siguientes. No obstante, recoge una excepción a las limitaciones establecidas y es que podrá emitirse la providencia de apremio, con el devengo del recargo correspondiente, si con anterioridad a la fecha de declaración del concurso ya se daban las condiciones necesarias. Al encontrarse las deudas objeto de los recursos en periodo ejecutivo, en la fecha del Auto que aprueba el concurso, concurren estas circunstancias.

Todo ello sin perjuicio de que las deudas sean concursales y los recargos de apremio créditos subordinados.

CUARTO.

Conforme a los fundamentos expuestos, se acuerda desestimar los recursos presentados, confirmando las providencias de apremio impugnadas>>.

Segundo.

Frente al acuerdo desestimatorio de los recursos de reposición la entidad A, SLP, en calidad de administrador concursal, interpuso el 8 de abril de 2021 la reclamación nº 41/03400/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante). El reclamante estima no ajustado a derecho el acuerdo recurrido limitándose en su escrito de alegaciones a transcribir los artículos 167.1 de la LGT, 142, 143.1 y 152 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin comentario adicional alguno.

El TEAR dictó resolución estimatoria, con anulación del acto impugnado, el día 14 de octubre de 2021, manifestando lo que sigue:

<<SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de las providencias de apremio impugnadas. El art. 167.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que "contra la providencia 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 período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. 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". La interesada muestra su disconformidad con las providencias de apremio dado que el Auto de declaración en Concurso está fechado el 7 de octubre de 2020.

TERCERO.- De acuerdo con la información del expediente administrativo remitido, la interesada fue declarada en concurso voluntario de acreedores en Auto del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Córdoba de 7 de octubre de 2020, habiéndose dictado las providencias de apremio el 11 de enero de 2021 para el cobro de liquidaciones por el concepto retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del primero, segundo y cuarto trimestres de 2018. Señala el órgano de recaudación en el acuerdo desestimatorio de los recursos de reposición: "La Ley 58/2003 General Tributaria, al regular la concurrencia del Procedimiento de Apremio con el Procedimiento Concursal, se remite a lo dispuesto en la Ley Concursal, siendo por tanto de aplicación lo señalado en el artículo 142 y siguientes. No obstante, recoge una excepción a las limitaciones establecidas y es que podrá emitirse la providencia de apremio, con el devengo del recargo correspondiente, si con anterioridad a la fecha de declaración del concurso ya se daban las condiciones necesarias. Al encontrarse las deudas objeto de los recursos en periodo ejecutivo, en la fecha del Auto que aprueba el concurso, concurren estas circunstancias".

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución dictada el 24 de septiembre de 2019 (00-00303-2017), siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo (rec. casación 2020/2017), declara:

"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".

La aplicación del citado criterio determina la improcedencia de las providencias de apremio recurridas>>.

Tercero.

El Director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el 29 de diciembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central el 24 de marzo de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- La resolución estimatoria dictada por el TEAR se basa en el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, contenido en la resolución dictada el 24 de septiembre de 2019 (00-00303-2017), que, siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo (rec. casación 2020/2017), declara:

"(...) 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.(...)".

Como consecuencia de dicho criterio, el TEAR declara la improcedencia de las providencias de apremio dictadas.

2.- En contra de la aplicación de dicho criterio en el caso que nos ocupa, este Departamento de Recaudación expone los siguientes argumentos jurídicos:

2.1.- Hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la Resolución TEAC invocada en la Resolución TEAR [así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 20/03/2019 que motivó el cambio de criterio del TEAC] está específicamente referida al apremio de créditos calificados contra la masa en el concurso.

En el presente supuesto, tal como se señala en la resolución desestimatoria del recurso de reposición- que es el acto administrativo directamente impugnado ante el TEAR - los créditos apremiados tienen el carácter de créditos concursales, y su fecha límite de ingreso en voluntaria era anterior al auto de declaración de concurso (20 de agosto de 2020 la primera frente a 7 de octubre de 2020 la segunda). Resulta por tanto de aplicación lo dispuesto en el art. 164.2 LGT, según el cual:

"(...) 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. (...)".

2.2.- Incluso si, a efectos meramente dialécticos, se admitiera que los créditos en cuestión fueran créditos contra la masa, se podría considerar que el TEAR realiza una interpretación indebidamente extensiva del criterio fijado por el TEAC [en aplicación, a su vez, de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo]. Hay que recordar que dicha Sentencia STS 968/2019, en su Fallo establece:

"1º) Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el siguiente:

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

En el presente supuesto las providencias de apremio se dictaron antes de la apertura de la fase de liquidación, que no se produjo hasta el Auto de 15/03/2021, posterior a la notificación de las providencias de apremio, no resultando de aplicación, por tanto, la prohibición de apremio de créditos contra la masa, que queda limitada estrictamente conforme a la dicción literal de la STS, es decir, a los supuestos en los que se haya abierto la fase de liquidación [que no se había producido en el presente caso].

3.3.- Hay que insistir, volviendo a lo señalado en el punto 2.1 anterior, que la concepción (errónea a nuestro juicio) que late en la Sentencia del Tribunal Supremo -en la que, en última instancia se basa la Resolución del TEAR -, es la de que la notificación de la providencia de apremio aboca indefectiblemente a la Administración a la continuación del procedimiento de apremio y por consiguiente a la realización de actuaciones ejecutivas sobre el patrimonio del concursado, aprovechando la vía que - exclusivamente para los créditos contra la masa - parecía permitir el ya extinto art. 84.4 LC [que carece de correlato en el actual TRLC].

Pero, tratándose de créditos concursales como los del presente caso, dicha posibilidad de realizar actuaciones ejecutivas tras la notificación del apremio queda cortada de raíz por lo dispuesto en el art. 55 LC [actual art. 142 TRLC] y el dictado de la providencia de apremio, cuando el devengo de la misma se ha producido antes del Auto de declaración de concurso, - en base a lo dispuesto en el art. 162 LGT - no tiene otro objeto que la correcta certificación de la deuda y que el apremio pueda ser reconocido por la Administración Concursal, con el carácter que le corresponde, que no puede ser otro, conforme a su naturaleza, que el de crédito subordinado.

Termina el Director recurrente solicitando que se establezca por parte de este Tribunal Económico-Administrativo Central como criterio administrativo que, en atención a lo dispuesto en el artículo 164.2 LGT, no hay impedimento para emitir providencias de apremio en los supuestos de concurso de acreedores del deudor respecto de deudas que tengan la calificación de concursales, siempre que la fecha límite de ingreso en voluntaria de dichas deudas sea anterior a la fecha de declaración de concurso.

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Son hechos incontrovertidos los siguientes:

- El 2 de julio de 2020 le fueron notificadas a la entidad H, S.L. tres liquidaciones en concepto de "Retenciones a cuenta IRPF" correspondientes, respectivamente, a los trimestres primero, segundo y cuarto del ejercicio 2018. El fin del plazo voluntario de pago de las mismas era, por aplicación del artículo 62 de la LGT, el 20 de agosto de 2020.

- La entidad H, S.L. fue declarada en concurso de acreedores mediante auto judicial de 7 de octubre de 2020.

- El 11 de enero de 2021 la Administración tributaria dictó tres providencias de apremio correspondientes a las liquidaciones anteriormente indicadas al haber finalizado el 20 de agosto de 2020 el plazo de pago en período voluntario sin haberse satisfecho las deudas correspondientes.

De tales hechos se infiere que las deudas apremiadas por la Administración tributaria constituían créditos concursales, por haberse devengado con anterioridad a la declaración del concurso.

El artículo 77 de la LGT dispone:

"Artículo 77. *Derecho de prelación*

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley .

2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal".

La Disposición Adicional octava de la LGT establece:

"Disposición adicional octava. *Procedimientos concursales*

Lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento".

El artículo 164.2 de la LGT dispone:

"Artículo 164. *Concurrencia de procedimientos*

2. 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".

Las referencias a la Ley 22/2003, de 9 de julio, hay que entenderlas hechas en el supuesto contemplado en el presente recurso extraordinario de alzada al Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Concursal (TRLR).

Dispone el artículo 142 del TRLR:

"Artículo 142. *Prohibición de inicio de ejecuciones y apremios*

Desde la declaración de concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni tampoco apremios administrativos, incluidos los tributarios, contra los bienes o derechos de la masa activa".

El artículo 192.1 del TRLC señala que "La masa activa del concurso está constituida por la totalidad de los bienes y derechos integrados en el patrimonio del concursado a la fecha de la declaración de concurso y por los que se reintegren al mismo o adquiera hasta la conclusión del procedimiento".

"Artículo 143. *Suspensión de las actuaciones y de los procedimientos de ejecución*

1. Las actuaciones y los procedimientos de ejecución contra los bienes o derechos de la masa activa que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos. Serán nulas cuantas actuaciones se hubieran realizado desde ese momento.

2. El juez del concurso, a solicitud de la administración concursal, previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados en las actuaciones y los procedimientos de ejecución cuya tramitación hubiera quedado suspendida cuando el mantenimiento de esos embargos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos".

"Artículo 144. *Excepciones a la suspensión de las actuaciones y de los procedimientos de ejecución*

1. Cuando se incorpore a las actuaciones o al procedimiento correspondiente el testimonio de la resolución del juez del concurso que declare que un bien o derecho concreto que hubiese sido objeto de embargo no es necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, podrán proseguirse las actuaciones y procedimientos de ejecución de las siguientes clases:

1.º Las ejecuciones laborales en las que el embargo de ese bien o derecho fuese anterior a la fecha de declaración del concurso.

2.º Los procedimientos administrativos de ejecución en los que la diligencia de embargo fuera anterior a la fecha de declaración del concurso.

2. El dinero obtenido con la ejecución se destinará al pago del crédito que hubiera dado lugar a la misma y el sobrante se integrará en la masa activa. No obstante, si en tercería de mejor derecho ejercitada por la administración concursal se determinase la existencia de créditos concursales con preferencia de cobro, el importe de lo obtenido al que alcance esa preferencia se pondrá a disposición del concurso.

3. Si a la fecha de la resolución judicial por la que se apruebe el plan de liquidación, sea o no firme, no se hubiera producido la enajenación de los bienes o derechos o no se hubieran publicado los anuncios de subasta del bien o derecho embargado, estas actuaciones y procedimientos de ejecución quedarán sin efecto".

La Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT dictó el 11 de enero de 2021 las providencias de apremio en aplicación de lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT, toda vez que, a su juicio, la declaración de concurso, acordada mediante Auto de 7 de octubre de 2020, no lo impedía porque las condiciones para dictarlas (vencimiento del periodo voluntario de pago de las deudas sin haberse hecho efectivo dicho pago, acaecido el 20 de agosto de 2020) se daban con anterioridad a tal declaración. Así concluía, en efecto, el órgano de recaudación en su resolución desestimatoria de los recursos de reposición interpuestos contra las providencias de apremio: "La Ley 58/2003 General Tributaria, al regular la concurrencia del Procedimiento de Apremio con el Procedimiento Concursal, se remite a lo dispuesto en la Ley Concursal, siendo por tanto de aplicación lo señalado en el artículo 142 y siguientes. No obstante, recoge una excepción a las limitaciones establecidas y es que podrá emitirse la providencia de apremio, con el devengo del recargo correspondiente, si con anterioridad a la fecha de declaración del concurso ya se daban las condiciones necesarias. Al encontrarse las deudas objeto de los recursos en periodo ejecutivo, en la fecha del Auto que aprueba el concurso, concurren estas circunstancias". Y añadía: "Todo ello sin perjuicio de que las deudas sean concursales....".

El TEAR determinó, sin embargo, la improcedencia de las providencias de apremio apelando a la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 24 de septiembre de 2019 (RG 303/2017) en la que, secundando lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2019 (rec. casación 2020/2017), dijimos que: <<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>>.

El Director recurrente discrepa de la postura del TEAR atendiendo a que: (i) la resolución del TEAC invocada, así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 20/03/2019 que motivó el cambio de criterio del TEAC, está específicamente referida al apremio de créditos calificados contra la masa en el concurso siendo así que en el caso aquí examinado los créditos apremiados tienen el carácter de créditos concursales; (ii) incluso si, a efectos meramente dialécticos, se admitiera que los créditos en cuestión fueran créditos contra la masa, se podría considerar que el TEAR realiza una interpretación indebidamente extensiva del criterio fijado por el TEAC, pues en el presente supuesto las providencias de apremio se dictaron antes de la apertura de la fase de liquidación, que no se produjo hasta el Auto de 15/03/2021, no resultando de aplicación, por tanto, la prohibición de apremio de créditos contra la masa, que queda limitada estrictamente conforme a la dicción literal de la STS a los supuestos en los que se haya abierto la fase de liquidación; (iii) la concepción (errónea a su juicio) que late en la Sentencia del Tribunal Supremo -en la que, en última instancia se basa la resolución del TEAR -, es la de que la notificación de la providencia de apremio aboca indefectiblemente a la Administración a la continuación del procedimiento de apremio y por consiguiente a la realización de actuaciones ejecutivas sobre el patrimonio del concursado, aprovechando la vía que - exclusivamente para los créditos contra la masa - parecía permitir el ya extinto art. 84.4 LC, que carece de correlato en el actual TRLC, pero, tratándose de créditos concursales como los del presente caso, dicha posibilidad de realizar actuaciones ejecutivas tras la notificación del apremio queda cortada de raíz por lo dispuesto en el art. 55 LC [actual art. 142 TRLC] y el dictado de la providencia de apremio, cuando el devengo de la misma se ha producido antes del Auto de declaración de concurso, - en base a lo dispuesto en el art. 162 LGT - no tiene otro objeto que la correcta certificación de la deuda y que el apremio pueda ser reconocido por la Administración Concursal, con el carácter que le corresponde, que no puede ser otro, conforme a su naturaleza, que el de crédito subordinado. Termina el Director solicitando, en consecuencia, que este Tribunal Central fije como criterio que en atención a lo dispuesto en el artículo 164.2 LGT, no hay impedimento para emitir providencias de apremio en los supuestos de concurso de acreedores del deudor respecto de deudas que tengan la calificación de concursales, siempre que la fecha límite de ingreso en voluntaria de dichas deudas sea anterior a la fecha de declaración de concurso.

Tercero.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración tributaria puede dictar providencias de apremio en los supuestos de concurso de acreedores respecto de deudas que tengan la calificación de concursales cuando la fecha límite de ingreso en voluntaria de dichas deudas sea anterior a la fecha de declaración de concurso.

A partir de lo dispuesto en los artículos 77, 164.2 y Disposición Adicional octava de la LGT, reproducidos en el fundamento de derecho anterior, resulta claro que esta norma realiza una remisión genérica a la legislación concursal en lo que concierne a los créditos tributarios afectados por los concursos de acreedores. Legislación constituida en el supuesto examinado en el presente recurso por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Concursal (TRLC).

No obstante, el artículo 164.2 de la LGT establece expresamente que esa aplicación de la legislación concursal a los créditos tributarios afectados por concursos de acreedores no impedirá "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".

Para dictar la providencia de apremio es necesario que se haya iniciado el período ejecutivo de recaudación tal como indica el artículo 161.3 de la LGT, a cuyo tenor "3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago". El procedimiento de apremio se inicia precisamente mediante la providencia de apremio notificada al obligado tributario, tal como indica el artículo 167.1 de la LGT.

En el supuesto aquí examinado las deudas apremiadas por la Administración tributaria constituían, como dijimos más arriba, créditos concursales, por haberse devengado con anterioridad a la declaración del concurso. No eran, por tanto, créditos contra la masa. Ahora bien, no hay duda de que se cumplían los requisitos señalados en el artículo 164.2 de la LGT para poder dictar la providencia de apremio declarado ya el concurso, porque antes de la

fecha de tal declaración (7 de octubre de 2020) había finalizado el periodo voluntario de pago de las deudas (20 de agosto de 2020).

La resolución del TEAR se basó en el criterio de este Tribunal Central contenido en la resolución dictada el 24 de septiembre de 2019 (RG 303-2017) que, siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 20/03/2019 (rec. casación 2020/2017), declaró la imposibilidad de dictar providencias de apremio estando ya abierta la fase de liquidación del concurso 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. Tal resolución se refiere, pues, a los créditos contra la masa y no a los créditos concursales, que constituyen el supuesto de hecho del presente recurso extraordinario. Por otro lado, debe señalarse que este criterio ha quedado superado con la resolución de este Tribunal Central de 18 de octubre de 2021 (RG 1877/2021), dictada en unificación de criterio, como consecuencia de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2017 (rec.cas.1632/2014), de 17 de julio de 2019 (rec. cas. 713/2016) y de 15 de diciembre de 2020 (rec. cas. 1763/2018), de forma que en dicha resolución concluimos, entre otras cosas, que "Es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa y, en consecuencia, compensarla de oficio, una vez abierta la fase de liquidación del concurso".

De los artículos 142 y 143 del TRLC se infiere que declarado el concurso: (i) no pueden iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni tampoco apremios administrativos, incluidos los tributarios, contra los bienes o derechos de la masa activa y (ii) los procedimientos ejecutivos que estuvieran ya iniciados han de suspenderse desde la fecha de declaración del concurso. Es clara, pues, la voluntad de la normativa concursal, manifestada en tales preceptos, de paralizar las ejecuciones individuales promovidas por los acreedores contra el patrimonio del concursado.

Así las cosas, este Tribunal Central considera, contrariamente a lo sostenido por el Director recurrente, que constituye un obstáculo para admitir la posibilidad de que se dicte la providencia de apremio en las condiciones indicadas en el artículo 164.2 de la LGT el señalado por la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2019 (rec. cas. 2020/2017), -referida a una providencia de apremio de un crédito contra la masa dictada una vez abierta la fase de liquidación- cuando afirma que "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".

La sentencia mencionada consideraba que el dictado de la providencia de apremio, pese a lo dispuesto en la redacción dada por la Ley 38/2011 al artículo 164.2 de la LGT permitiendo dictarla respecto a créditos contra la masa, conducía per se a la continuación del procedimiento de ejecución, algo impedido para los créditos contra la masa por el artículo 55 de la LC. Dice, en efecto, la sentencia:

"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".

Las razones esgrimidas por el Tribunal Supremo en la sentencia citada para no permitir el dictado de la providencia de apremio respecto a los créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso son, a juicio de este Tribunal Central, extrapolables al caso examinado en el presente recurso extraordinario, concerniente a una deuda concursal cuyo periodo voluntario de pago estaba vencido a la fecha de la declaración del concurso, toda vez que el dictado de la providencia de apremio "aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo, en caso de impago de la deuda apremiada", con vulneración de lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del TRLC.

Indica el Director recurrente que tratándose de créditos concursales como los del presente caso, el dictado de la providencia de apremio no aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo en caso de impago de la deuda apremiada porque dicha posibilidad de realizar actuaciones ejecutivas tras la notificación del apremio queda cortada de raíz por lo dispuesto en el art. 55 LC [actual art. 142 TRLC]. Olvida el Director, sin embargo, que en el caso examinado en la sentencia de 20 de marzo de 2019 (rec. cas. 2020/2017) el artículo 55 de la LC, vigente entonces, también vetaba la posibilidad de realizar actuaciones ejecutivas posteriores al apremio y, sin embargo, el Tribunal Supremo concluyó con la imposibilidad de dictar la providencia de apremio.

Es más, en puridad, si se permitiera dictar la providencia de apremio con base en lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT, en contraposición a lo indicado en el artículo 142 del TRLC, nada impediría detener el procedimiento ejecutivo posterior en caso de impago de la deuda apremiada, porque el artículo 143 del TRLC ordena

la suspensión de los procedimientos ejecutivos que se encuentren en tramitación a la fecha de la declaración del concurso, suspensión que no resultaría de aplicación al haber sido dictada la providencia de apremio con posterioridad a la declaración del concurso.

Finalmente señalar que la Audiencia Nacional en sentencia de 12 de abril de 2019 (rec. contencioso-administrativo nº 305/2017) se pronuncia en contra de la posibilidad de dictar providencia de apremio en su Fundamento de Derecho Sexto :

"SEXTO.- De acuerdo con lo expuesto, en el caso examinado, nos encontramos ante un crédito que la AEAT ostentaba frente a la entidad recurrente, calificado por el Juzgado mercantil como concursal con privilegio general, cuyo plazo de pago voluntario había vencido con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores .Así las cosas, de acuerdo con la normativa que hemos transcrito y con la doctrina jurisprudencial que la interpreta, una vez declarado el concurso, no era posible dictar providencia de apremio por cuanto, la declaración del concurso de acreedores, respecto a créditos concursales, integra un motivo de oposición incluido dentro de los previstos en el art.167.3.b, dentro de "otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación", que impide el inicio de la acción ejecutiva (SAN, Sección 7ª de 15.6.2015, recurso 332/2014 y 11.3.2013, recurso 615/2011 , entre otras)..."

Así las cosas, se ha de concluir que la interpretación acorde con la jurisprudencia de lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT y en la normativa concursal conduce a la imposibilidad de dictar una providencia de apremio respecto de deudas concursales aun cuando las condiciones para su emisión se hubiesen producido con anterioridad a la declaración de concurso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

La interpretación acorde con la jurisprudencia de lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT y en la normativa concursal conduce a la imposibilidad de dictar una providencia de apremio respecto de deudas concursales aun cuando las condiciones para su emisión se hubiesen producido con anterioridad a la declaración de concurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas