



La tercería de mejor derecho cuando el apremio concurre con el concurso de acreedores

Rosa Fraile Fernández

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Acreditada contratada doctora.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto

En el presente artículo se trata de dar respuesta a las cuestiones sobre la tercería de mejor derecho que pueda plantearse en el seno de un procedimiento de apremio que haya podido continuar pese a la declaración del concurso. Tras un breve repaso a los requisitos, condicionantes y procedimiento a seguir para la ejecución, aspectos que hoy parecen pacíficos, pero que han venido generando importantes controversias desde la entrada en vigor de la Ley concursal, se plantea el verdadero problema: quién tiene mejor derecho de cobro sobre el producto del apremio. Se analizan las diferentes posiciones doctrinales y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. Se observa que no existe precepto legal que atribuya legitimación activa al administrador concursal para interponer la tercería en representación de los derechos de otros acreedores, ni tampoco normativa que pueda enervar el derecho a interponer la acción que corresponde legalmente a quien crea ostentar mejor derecho de cobro. Se presentan las diversas opciones sobre prelación de créditos aplicables al conflicto de tercería, para concluir que, siendo el procedimiento administrativo independiente del concursal, aunque coetáneos, será la prelación general la que habrá de seguirse. Lo contrario sería abolir *de facto* un precepto incómodo, sin la pertinente modificación legal al efecto.

Palabras clave: concurso de acreedores; apremio tributario; tercería de mejor derecho.

Fecha de entrada: 08-04-2019 / Fecha de aceptación: 20-05-2019 / Fecha de revisión: 20-05-2019

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2019). La tercería de mejor derecho cuando el apremio concurre con el concurso de acreedores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 435, 5-38.





The best right to payment when the tax execution takes place simultaneously with the bankruptcy procedure

Rosa Fraile Fernández

Abstract

This article is about the best right to payment when the tax execution continues despite the bankruptcy procedure's commencement. There are observed the legal requirements to permit tax execution to conclude. These aspects are nearly peacefully accepted by authors and tribunals. The main point is analysed in the second part. The text deals with the applicable law to the conflict between creditors who could have the right to be paid with the execution product. It is examined who has the right to take the legal action against the executor, the Taxes Administration. There is not legal base for give this power to the bankruptcy administrator in order to defend other creditors. Those who are in possession of a priority credit have the right to take the legal action. The other issue is related with the applicable law for determine what right to payment is the best right. As the tax execution procedure is out of the bankruptcy procedure, the bankruptcy priorities are not those that should be used to resolve this action. The general priorities should be enough to resolve a dispute external to the bankruptcy procedure. Otherwise, the legal interpretation could constitute a way to abolish the exception that is include in the bankruptcy law.

Keywords: bankruptcy procedure; tax execution; best right to payment.

Citation: Fraile Fernández, R. (2019). La tercería de mejor derecho cuando el apremio concurre con el concurso de acreedores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 435, 5-38.





Sumario

1. La continuación del procedimiento de apremio
 - 1.1. Planteamiento
 - 1.2. Requisitos
 - 1.3. Tramitación del procedimiento
 - 1.4. Efectos del concurso sobre el devenir del procedimiento
 - 1.5. Terminación del procedimiento de apremio

2. La tercería de mejor derecho
 - 2.1. Breves notas introductorias
 - 2.2. Legitimación activa
 - 2.3. Prelación de créditos
 - 2.4. Crítica de la reciente tendencia del TS
 - 2.5. La propuesta de texto refundido de la LC

3. Conclusiones

- Referencias bibliográficas



1. La continuación del procedimiento de apremio

1.1. Planteamiento

Aún son muchas las aristas que presenta el asunto de la ejecución del crédito público *pendente* concurso. Piénsese en la discusión doctrinal y jurisprudencial relativa a la ejecución de crédito tributario contra la masa durante la fase común o la de aquel crédito que se devenga tras la declaración del concurso y pretende exigirse de manera coactiva tras la aprobación del convenio, entre otros supuestos. En ocasiones parece que faltan preceptos legales que clarifiquen hasta dónde y de qué manera puede actuar la Administración durante las fases común o de convenio de un proceso concursal.

En otros casos, sí existe legislación aparentemente concisa y, sin embargo, no merma la conflictividad. Nos gustaría señalar que, al menos, la legalmente formulada ejecución separada del crédito tributario que recoge el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC) queda amparada por la seguridad jurídica. Por desgracia, no podemos realizar tal afirmación. Apreciamos que este asunto es, junto con la consideración del crédito tributario de carácter concursal o contra la masa, lo que un mayor número de conflictos judiciales ha sustentado en este binomio concurso-Administración. A lo largo de los más de 15 años de vigencia de la LC se ha podido observar como la jurisprudencia ha ido aportando soluciones que, de modo más o menos pacífico, han aplacado las opiniones doctrinales de todo tipo que se iban vertiendo sobre la materia. Sin embargo, el asunto que alcanza el mayor interés en toda ejecución, esto es, quién ostenta el derecho a cobrar con el producto de lo ejecutado, sigue siendo un aspecto controvertido. Como veremos, el legislador ha dejado pasar oportunos momentos para aclarar la ley y en los últimos meses el Tribunal Supremo (TS) parece que se ha investido del poder legislativo que le permitiera abolir una norma sin pasar por las Cámaras.

Declarado sea el concurso, las ejecuciones singulares deben quedar interrumpidas por virtud de los principios que han de regir todo procedimiento concursal. Lo contrario sería

dejar sin efecto la *par conditio creditorum* y desnaturalizar la esencia de la institución concursal, tanto en la búsqueda de un convenio con los acreedores, como en el desarrollo de una ejecución de carácter universal. La continuación de ejecuciones individuales sobre el patrimonio del deudor concursado limita la posible continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor común y con ello dificulta la posibilidad de allegar un convenio con los acreedores, solución preferida por nuestro legislador. Es por ello que, conforme al artículo 55 de la LC, «declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor», en la misma dirección, «las actuaciones 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». Esta norma general se ve exceptuada ante determinados supuestos. El artículo 76.3 de la LC prevé el derecho de separación de la masa y ejecución separada para los titulares de privilegios sobre buques y aeronaves. El artículo 56 de la LC determina la posibilidad de ejecutar los créditos amparados por garantías reales contra el bien afecto a la garantía siempre que se cumplan los requisitos legalmente previstos. En ambos casos, nos hallamos ante garantías reales que dotan al titular de su crédito de una posición de privilegio especial tanto en el ámbito del concurso como fuera de él. Las otras dos excepciones se recogen en el propio artículo 55 de la LC y privilegian a los titulares de créditos que pueden verse amparados por los derechos de prelación general que recogen los artículos 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 25 del Real Decreto legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) o 32 del Real Decreto legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET). Queremos dejar claro que en este punto no señalamos si nos agradan o no los privilegios citados, simplemente recogemos que, en sede extraconcursal, trabajadores, Seguridad Social y Hacienda Pública tienen reconocidos privilegios para el cobro en concurrencia con otros acreedores. Entendemos que esta es la causa que llevó al legislador a contemplar en la LC la excepción que ahora estudiamos y que permite continuar ciertas ejecuciones que se iniciaron cuando el acreedor se veía amparado por los citados privilegios.

La expuesta es la única motivación que se nos antoja suficiente para la presencia del privilegio de ejecución separada, pues, como es sabido, el crédito público en el ámbito concursal no goza de una posición privilegiada en su totalidad. Ciertamente es que el crédito de los trabajadores tampoco resulta privilegiado en su totalidad en el seno del concurso, pero su privilegio en este ámbito se parece bastante al recogido en el artículo 32 del ET. Será crédito contra la masa aquel que se corresponda con los últimos 30 días de salario y hasta una cuantía que cubra el doble del salario mínimo interprofesional¹ y privilegiado en la mejor posición posible, aquellos por indemnizaciones y salarios que no superen el

¹ Coincidiendo este privilegio concursal con el superprivilegio que recoge el artículo 32.1 del ET, que antepone el derecho del acreedor incluso en concurrencia con acreedores garantizados por prenda e hipoteca.

triple del salario mínimo interprofesional². Esto es, el resto de créditos laborales no ostentarían privilegio alguno en el concurso, aunque la composición de la masa salarial en nuestro país hace pensar que la mayoría de salarios debidos quedan amparados por estos preceptos. En el caso del acreedor público, es el crédito tributario el que más ve variar su derecho de prelación dentro y fuera del concurso. En este punto, simplemente recordaremos que el artículo 77 de la LGT otorga derecho de prelación general a la totalidad del crédito tributario mientras que, conforme la LC, el privilegio es ostentado por las retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y el 50 % de las cuotas tributarias, quedando fuera la otra mitad de las cuotas y siendo subordinados, sanciones, recargos e intereses. Esta realidad, de sobra conocida, es de exposición necesaria para comprender la causa de tanto conflicto en la aplicación de un precepto legal. Precepto que, como hemos defendido en más de una ocasión, es ley y por ello debe ser aceptado por los operadores jurídicos, pese a que sostengan propuestas *de lege ferenda* que merezcan la atención del legislador.

Por virtud del segundo párrafo del artículo 55.1 de la LC, «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». Esta es la redacción actual de la norma, mejorada en cuanto a forma y fondo a través de la Ley 38/2011.

1.2. Requisitos

Para que el procedimiento de apremio pueda continuar pese a la declaración del concurso es preciso que se haya dictado diligencia de embargo con anterioridad a la declaración del concurso y que esta recaiga sobre bienes que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. Obviamente, si el concursado no realiza actividad empresarial, este será un requisito carente de aplicación al caso concreto.

Son, pues, dos las fechas a tener en cuenta: aquella en la que el juez dicta auto de declaración del concurso y aquella en la que la Administración dicta la diligencia de embargo. Obsérvese que tanto la LC como la LGT no dan lugar a error interpretativo en este punto. Señala el artículo 164 de la LGT que «se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho». Esto es, no se ha de atender a la fecha en que el embargo se comunica al deudor, ni a su inscripción en el registro que, en su caso, corresponda, sino a la fecha en

² En este caso resulta equivalente el privilegio concursal al recogido en el artículo 32.3 del ET, que prevé para las mismas cantidades un derecho de prelación general.

que es dictada la diligencia. Lo mismo acontece en cuanto al momento del proceso concursal, ambas leyes incluyen la expresión «declaración del concurso», por lo que no es la solicitud, ni la publicación de la declaración, lo que se ha de observar, sino la fecha en la que el juez concursal dicta el auto declarativo del inicio del procedimiento.

El siguiente aspecto es de gran complejidad. Es preciso que los bienes o derechos sobre los que recaiga el embargo no resulten necesarios para la actividad económica del concursado. Y este juicio sobre la necesidad de los bienes es de importancia capital para el devenir del concurso y, a su vez, parece un aspecto lo suficientemente subjetivo como para entender la presencia de conflictividad en la praxis. Como indica la RAE, «necesario» es aquello que es menester indispensable para un fin y aunque parezca sencillo determinar qué se necesita y qué no, la realidad ha venido demostrando que se ha de ajustar la decisión al concreto caso que estemos analizando, pues aquello que es menester indispensable para una actividad no ha de serlo taxativamente para otra. Del mismo modo, aquello que resulta necesario en un determinado momento puede dejar de serlo con posterioridad. Como hemos defendido en otras ocasiones, lo necesario dependerá del caso concreto y podrá entenderse como tal cualquier tipo de bien o derecho, siempre que resulte menester indispensable para continuar con la actividad empresarial (Fraile Fernández, 2014, pp. 199 a 210). Podrá ser activo corriente o no corriente, pues la necesidad no depende, a nuestro juicio, de la posición del bien en el balance contable. Su misión no será pagar las deudas concursales, sino servir a la continuidad de la actividad y, por lo tanto, tendrá su relación con las deudas de la masa, la capacidad de producir y de pagar a vencimiento los nuevos créditos, no los anteriores.

La autoridad competente para determinar si se cumplen los requisitos necesarios para la continuación del apremio no puede ser otra que el juez del concurso. Esta conclusión fue defendida por la doctrina mayoritaria, pues de otro modo, en virtud del principio de autotutela, el acreedor que pretende ejecutar el crédito sería el que debería determinar si los bienes embargados resultan necesarios. Es al juez concursal al que la LC atribuye competencia en relación con las acciones patrimoniales y es la autoridad que mayor conocimiento puede ostentar de la real situación del concursado. Fue la Sentencia número 10/2006, de la Sala de Conflictos de Jurisdicción, de 22 de diciembre (NCJ049005), la que instauró las bases de la competencia que aquí se trata, señalando:

Ha de proclamarse, por tanto, que la Administración tributaria cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración del concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que este decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios.

Posteriormente, con la reforma de la LC, operada por la Ley 38/2011, se incluyó en el artículo 56.5 de la LC la atribución de esta competencia. No se especifica el método para conocer, si bien la naturaleza del procedimiento concursal exige que sea a través de la fi-

gura del incidente concursal conforme al artículo 192.1 de la LC. Así, la Administración tributaria habrá de presentar demanda incidental sobre la necesidad de los bienes para poder ejecutar su crédito. Serán el concursado y el administrador concursal quienes actúen como parte demandada presentando las pruebas que estimen oportunas para que el juez pueda tomar una decisión fundada sobre la necesidad de los bienes.

Junto con la fecha del embargo y la no necesidad de lo trabado, se observa un tercer condicionante o límite: «Hasta la aprobación del plan de liquidación». Esta limitación fue introducida por la Ley 38/2011. Consideramos que la dicción del precepto no es confusa, si hasta la aprobación del plan de liquidación pueden continuar los procedimientos de apremio que cumplan los requisitos exigidos, una vez dictado el auto que aprueba el plan de liquidación dejan de poder continuarse tales apremios y, por lo tanto, deberán suspenderse en el estado en que se encuentren. No ha sido esta una opinión totalmente pacífica en la doctrina, pues hay quien ha defendido que lo que se impide es solicitar al juez del concurso la declaración de bien no necesario una vez se aprueba el plan de liquidación, es decir, se impide el «reinicio» de aquellos apremios que no se intentaron continuar de manera previa³. Consideramos que no era esta la intención del legislador, sino asegurar una liquidación ordenada bajo la competencia exclusiva del juez del concurso. Por su parte, el TS en Sentencia número 319/2018, de 30 de mayo (NCJ063479), en la misma dirección que veníamos defendiendo anteriormente, ha señalado que la dicción del precepto no refiere el límite temporal a la petición de declaración del bien no necesario, sino a la propia continuación de la ejecución, siendo esta interpretación gramatical acorde con una interpretación sistemática y teleológica del precepto.

1.3. Tramitación del procedimiento

Declarado el concurso se prohíbe la iniciación de apremios administrativos y aquellos que se hallasen en tramitación quedarán en suspenso hasta que el juez concursal dicte auto resolviendo el incidente concursal sobre la necesidad de los bienes que se hubieran embargado. Determinado judicialmente que el procedimiento puede continuar es preceptivo aclarar el modo y manera en que debe llevarse a cabo esta continuación. La LGT, consideramos, es bastante clara dando solución a este asunto, sin embargo, no puede decirse lo mismo de la LC. Aprovechando la reforma del artículo 55 de la LC que se realizó a través de la Ley 38/2011 bien pudiera el legislador haber resuelto toda duda al respecto⁴.

³ Son de la opinión contraria a la nuestra, entre otros: Cáncer Minchot y Ordiz Fuentes (2012) y Fuentes Devesa (2012).

⁴ El mismo reclamo ya había sido realizado por la jurisprudencia en el año 2010, cuando la Audiencia Provincial (AP) de Pontevedra hizo el siguiente llamamiento: «en esta tesitura lo deseable sería que el legislador en el futuro se pronunciara a propósito de la manera, modo y tiempo en que podrá ejercitarse la

Como hemos venido señalando en anteriores ocasiones, y así se ha interpretado mayoritariamente por doctrina y jurisprudencia, será el procedimiento administrativo, con su ley procesal, bajo la dirección del órgano administrativo competente el que habrá de encargarse de la ejecución de lo embargado. No obstante, la situación del deudor, declarado en concurso, habrá de afectar al devenir del procedimiento que se verá, necesariamente, trastocado por lo dispuesto en la LC. Mismamente, el plazo de ejercicio del procedimiento de apremio se verá afectado por el momento procesal del concurso, pues, como hemos tratado en el epígrafe previo, solo podrá continuar el apremio hasta la aprobación, en su caso, de un plan de liquidación.

En línea con lo anteriormente comentado, la LGT no ofrece dudas sobre la autoridad competente para la continuación del apremio. *Ex* artículo 163.1 de la LGT «el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria» sigue el punto 2 del mismo precepto manifestando que «no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución». Conforme al artículo 164 de la LGT, el procedimiento de apremio tendrá preferencia para la ejecución en caso de concurrencia con el concurso de acreedores cuando se dan los preceptivos requisitos. La interpretación de la norma tributaria es clara. Si la ejecución puede continuar, habrá de hacerlo por la vía que le es propia.

Puede entenderse que lo expuesto cede en caso de concurso de acreedores, pues parece que entra en conflicto con el artículo 8.3 de la LC, en cuanto que proclama la competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso para conocer de «toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado». En la doctrina se han alzado voces defendiendo que la misión del precepto es atribuir competencia al juez del concurso para conocer de las ejecuciones separadas que resulten legalmente admisibles (Cordón Moreno, 2005, p. 46). Incluso hay quien entendió que con ello el privilegio de ejecución separada «hoy debe entenderse desaparecido como consecuencia de su incompatibilidad con la universalidad del concurso» (Calderón, 2004, p. 304), no obstante, fueron pocas las voces en este sentido⁵, pues los criterios de peso a favor de la competencia de la Administración son manifiestos.

Consideramos que, más allá la igualdad de peso de la LGT y la LC, existen razones para interpretar que la LC no se opone a la competencia de la Administración para continuar con

facultad consagrada en el artículo 55 de la LC» (Sentencia 6/2010, de 18 de enero, de la Sección 1.ª de la AP de Pontevedra). Como hemos visto, la respuesta acerca del tiempo sí quedó incluida en el artículo 55 tras la reforma, hasta la aprobación del plan de liquidación. Si bien, el resto de interrogantes ha quedado a la interpretación de las diversas leyes que aquí pugnan.

⁵ También atribuyendo la competencia de la ejecución administrativa al juez del concurso, en un momento bastante más tardío que los anteriores autores, se posicionaba Tomás Puig (2011, p. 347).

su procedimiento. En primer lugar, cuando el legislador quiere atribuir competencia expresa al juez del concurso en ejecuciones separadas, así lo dispone en el precepto correspondiente. Véase a este respecto lo previsto para la ejecución de garantías reales en el artículo 57 de la LC en conexión con el 56 de misma ley. En el espectro contrario se hallan las ejecuciones de privilegios sobre buques y aeronaves, del artículo 76.3 de la LC, quedando estos bienes separados de la masa activa y pudiéndose ejercitar los derechos conforme a la normativa que corresponda al privilegio existente. Nadie discute que esta ejecución queda al margen de la jurisdicción del concurso, pese a lo dispuesto con carácter general en el artículo 8 de la LC⁶. Del mismo modo, no parece que exista causa para entender que las acciones que podrán continuar conforme al 55 de la LC lo hagan por su cauce habitual⁷.

Como señalamos, no parece que pueda interpretarse el artículo 8 de la LC como capaz de desvirtuar lo dispuesto en el artículo 55 de la LC, sino que precisamente esta ejecución separada del crédito tributario ha de analizarse como excepción, excepción a la *vis atractiva* del juez del concurso, excepción a la prohibición de ejecuciones y, como señalaremos más adelante, excepción a la *par conditio creditorum*. Esta interpretación del artículo 8.3 de la LC debe hacerse extensiva a lo dispuesto en el artículo 86 ter de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), cuya finalidad fue introducir en la norma general lo dispuesto en la ley especial, siendo precisa la realización de una interpretación global de los preceptos afectados⁸.

Defendemos que no puede entenderse preferente el artículo 8 al 55 de la LC, sino que el último contiene norma especial que exceptúa a la general, no obstante, podría cuestionarse si realmente el precepto, de algún modo, atribuye la competencia a la Administración. Consideramos que el peso y tradición del Derecho Tributario podría entenderse suficiente para no infringir sin norma expresa lo dispuesto en el artículo 163 de la LGT. Además, defendemos que la propia dicción literal del precepto de la LC señala la competencia de la Administración para conocer del apremio. La expresión «podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución...» señala dos aspectos clave. Hace expresa referencia a los procedimientos administrativos de ejecución, y no a la ejecución del crédito administrativo. Esta mención al procedimiento y no al crédito, nos parece concisa. En esta misma dirección, el legislador emplea el verbo «continuar», que la RAE define como «proseguir lo comenzado», lo que dicho de una persona o cosa implica «seguir en una misma actitud o estado». Por lo tanto, si los procedimientos administrativos de ejecución pueden seguir en una misma actitud, podrán continuarse por los trámites que le son propios a ese procedimiento de apremio que es exclusivamente administrativo.

⁶ Incluso autores como Calderón (2004, p. 305) admiten que la fuerza del artículo 8 de la LC no desvirtúa lo dispuesto en el 76.3 de la LC.

⁷ Esta misma argumentación fue defendida, entre otros, por Guilarte Zapatero (2004, pp. 250 a 252).

⁸ En esta dirección se pronuncia Rodríguez Márquez (2006, p. 35).

La jurisprudencia vino presentando algunas dudas a este respecto, más en sede de juzgado de lo mercantil que en Audiencias Provinciales. Entendemos que la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, 10/2006, de 22 de diciembre (NCJ049005), ya manifestó la solución del conflicto al señalar:

Ha de proclamarse, por tanto, que la Administración tributaria cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración del concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que este 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.

Como puede verse, el tribunal interpreta que, siendo necesario el bien para la actividad del concursado, la Administración pierde su competencia, lo que en caso contrario implica que mantiene su competencia. En la misma línea la expresión «la Administración recupera en toda su integridad las facultades de ejecución», no puede implicar más que la recuperación de la autotutela ejecutiva y con ella el conocimiento de la ejecución. Más concretamente se pronunció el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en la Sentencia 2/2010, de 18 de octubre (NCJ053161):

la competencia para finiquitar el apremio sobre dichos bienes corresponde en este caso a la Tesorería General de la Seguridad Social, y así lo hemos de declarar en esta sentencia.

Interpretado que es la Administración la que continúa conociendo de un proceso que es exclusivamente administrativo, poca discusión cabe sobre la norma que le es aplicable a dicho procedimiento. Las potestades de la Administración son las que tiene reconocidas por ley y el proceso es un elemento necesario para que la Administración ejerza sus potestades. Las actuaciones de la Administración han de ser formales y regladas. Sin proceso no existe acto válido, por lo que será a lo dispuesto en su normativa a lo que habrá de estar la Administración para el desarrollo del procedimiento, aunque este concurra con otro de carácter concursal.

1.4. Efectos del concurso sobre el devenir del procedimiento

Para que sea posible la continuación del procedimiento de apremio ha de haberse dictado diligencia de embargo con anterioridad a la fecha en que el concurso es declarado. Por ello, será posible que el procedimiento de apremio se encuentre en cualquier momento

procesal posterior al dictado de la diligencia. Una vez se ha dictado la diligencia de embargo es preciso proceder a la práctica de dicho embargo y a la notificación de este al deudor (art. 75 del Reglamento general de recaudación –RGR–). En aquellos supuestos en que el concurso se declare entre el dictado de la diligencia de embargo y la práctica de este, consideramos que es preciso plantear el incidente concursal pertinente antes de practicar dicho embargo. Así lo tiene reconocido la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) en relación con la inscripción⁹. Naturalmente, si el embargo ya se había comunicado, anotado o llevado a cabo por el modo correspondiente (arts. 76 a 93 RGR) antes de la declaración del concurso, el procedimiento igualmente debe suspenderse hasta la resolución del incidente concursal, no afectando la solución de este a la anotación de la traba ni exigiéndose el levantamiento de esta, ex artículo 55.3 de la LC.

Si la diligencia de embargo aún no había sido comunicada al deudor, o este aún está en plazo para oponerse, será preciso determinar la posible competencia del administrador concursal para ejercer la oposición a la diligencia de embargo. Entendemos que, por virtud del artículo 54 de la LC, el administrador concursal está legitimado para actuar en nombre del deudor si este ha quedado suspendido en sus facultades de administración. Entendemos que lo dispuesto en la LC y su atribución de competencias al administrador concursal es perfectamente coordinable con los artículos 44 y 45 de la LGT relativos a la capacidad de obrar, en este caso limitada al deudor por auto judicial y a la representación legal, que el mismo auto atribuye al administrador concursal. En caso de intervención, será el propio deudor el que deba oponerse a la diligencia de embargo si esto fuera pertinente. Cualquier oposición a la diligencia de embargo, que solo podrá basarse en los motivos tasados del artículo 170.3 de la LGT, habrá de hacerse en el seno del procedimiento administrativo,

⁹ En esta dirección se ha pronunciado la DGRN en Resolución de 7687/2015, de 2 de junio, siguiendo el mismo resultado que las anteriores de 6 de octubre de 2011 y o 7 de junio de 2010 señalando:

ha de concluirse que es imprescindible un pronunciamiento expreso por parte del juez encargado de la tramitación del concurso sobre la naturaleza, el destino y la trascendencia de los bienes objeto de una eventual ejecución singular cuando el deudor ya se encuentra declarado en situación de concurso de acreedores. La competencia universal del juzgado de lo Mercantil plasmada en el artículo 8 de la Ley Concursal hace imprescindible su intervención en cualquier actuación incidental o puntual que pudiera afectar a la masa pasiva del deudor concursado a través de ejecuciones de carácter singular o independiente, ya sea originada por apremio ordinario o administrativo [...] La competencia del registrador para calificar documentos judiciales [...] Por todo lo expuesto, debe considerarse que la falta de pronunciamiento del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada sobre el carácter necesario o no para la actividad profesional o empresarial del deudor concursado del bien objeto del embargo impide la anotación del mismo en el Registro de la Propiedad, ya que la anotación de embargo comparte la naturaleza de los actos comprendidos dentro del procedimiento de apremio y por ende su carácter ejecutivo no puede cuestionarse. Es evidente que la constancia en un registro jurídico público, como es el Registro de la Propiedad, concede carácter protector frente a la eventual aparición de terceros protegidos por la fe pública registral, pero la eficacia de esta publicidad de la traba excede de la de un acto de intrascendencia procesal dentro del procedimiento de recaudación administrativa –como alega la parte recurrente.

como tiene establecido el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en Sentencia 3/2014, de 26 de junio (NFJ054825), por lo que sería en tal procedimiento en el que, en su caso, entendemos se debería dar cabida a la personación del administrador concursal. De entre las causas de oposición a la diligencia de embargo existe una que tiene especial sentido en concurrencia con el concurso, la suspensión del procedimiento de recaudación. Asumido que la declaración del concurso suspende el procedimiento de apremio hasta el preceptivo pronunciamiento del juez mercantil, la falta de este pronunciamiento, consideramos, podrá oponerse como causa de suspensión del procedimiento de apremio.

Estimamos que es al administrador concursal en caso de suspensión de facultades del deudor al que debería notificar la valoración de los bienes que pretendan ejecutarse, de manera que se le permita conocer las circunstancias y, si lo estima pertinente en interés de la masa, presentar valoración superior conforme el artículo 97 del RGR. No solo el administrador concursal puede estar legitimado para el ejercicio de las acciones del concursado de contenido patrimonial, como puede entenderse esta valoración de los bienes, sino que, en defensa de la masa, interesa que la mayor valoración posible se otorgue a los bienes a ejecutar, pues mayor será el crédito que con ello se cancele o mayor el sobrante que se reintegrará a la masa.

Como es sabido, una vez se ha valorado y formado los lotes, en su caso, se procederá a la enajenación de los bienes de conformidad con el orden que establece la LGT y el artículo 99 del RGR. En este último punto vuelve a tener cierto efecto la declaración del concurso, si bien este efecto resulta obvio. No podrá seguirse el orden previsto en la norma tributaria sin afectación ninguna, sino que aquellos bienes necesarios deberán ser sacados de los lotes que se hubieran formado, en su caso, o separados del orden de ejecución. Otro efecto obvio es la imposibilidad de trabar más bienes o derechos si se observase que los trabados inicialmente no resultan suficientes para cubrir la deuda apremiada; en este punto debe quedar de lado el artículo 169 de la LGT, pues, declarado el concurso, solo continuará la ejecución sobre aquello que se embargó previamente.

1.5. Terminación del procedimiento de apremio

El procedimiento de apremio, procedimiento ejecutivo, tiene por finalidad el cobro coactivo de las deudas, en este caso tributarias. La concurrencia con el procedimiento concursal, de carácter universal, supone una extraña dicotomía, lo que, a nuestro juicio, no debe ser óbice para mermar la potestad que se concede a la Administración. Continuamos reiterando que la continuación del procedimiento de apremio es una excepción a la regla general, y como tal, debe suponer diferencias respecto a la operatividad de los principios concursales.

En algún momento se ha dudado sobre cuál era el alcance de la continuación de los procedimientos de apremio que plasma el artículo 55 de la LC. Entendemos que pudiera

existir cierta controversia antes de la Ley 38/2011, pues se fijaba la preferencia procedimental en la providencia de apremio. La elección de este momento procedimental, ajeno a las legislaciones previas, fue, sin duda, un error que se solventó con la citada reforma. Antes, pudiera haberse pensado que la continuidad del procedimiento solo podía alcanzar hasta el momento del embargo. Si bien, muchos fueron los autores que defendieron la finalización del procedimiento de apremio pese a aquella situación legislativa. Se entendió que, si el procedimiento puede continuar, podría hacerlo con todas sus consecuencias, hasta el trance y remate de los bienes. En caso contrario, la ejecución separada se habría convertido en una simple medida cautelar¹⁰. Con la legislación vigente, la expresión «podrán continuar», solo puede significar que se podrá seguir el procedimiento de apremio hasta el final de este. Dictada la diligencia de embargo, al procedimiento solo le resta la valoración y venta de los bienes y derechos, por lo que su continuación, necesariamente, habrá de implicar llegar hasta la subasta.

Las causas de terminación del procedimiento de apremio (art. 173 LGT) son el pago, la declaración de crédito incobrable o el acuerdo de extinción de la deuda. Como formas de extinción de la deuda tributaria (art. 58 LGT), además del pago, se encuentran la prescripción, compensación y condonación. Siendo la condonación una figura poco probable, y la prescripción interrumpida por la declaración del concurso, la compensación sí resulta posible, aunque para ello es requisito que los créditos a compensar cumplieren lo legalmente previsto antes de la fecha de la declaración del concurso (art. 58 LC). En cualquier caso, como por todos es sabido, el método normal de terminación del procedimiento de apremio es el pago de la cantidad debida, siendo el pago, asimismo, el método normal de extinción de la deuda tributaria.

El artículo 55 de la LC otorga preferencia para continuar el procedimiento, sin anunciar un momento en el que este habrá de suspenderse nuevamente, más allá del supuesto en que se apruebe el plan de liquidación. Por su parte, el artículo 164 de la LGT expresa con claridad cuál es la preferencia que obtiene la administración de cumplirse los requisitos del 55 de la LC. «Será preferente para la ejecución» y, por ende, para el momento final del procedimiento de apremio, la venta de los bienes o derechos embargados.

Una vez obtenido el producto líquido de la enajenación, vuelve a surgir la pregunta acerca del fin al que han de servir las cuantías allegadas. Téngase presente que, con las legislaciones previas a la LC, en los procedimientos universales el crédito tributario resultaba privilegiado en su totalidad. Entonces ninguna duda se planteaba sobre el destino de lo obtenido. Tras la entrada en vigor de la LC, con su famosa «poda de privilegios», el crédito tributario que no goce de garantía real podrá ser privilegiado, ordinario o subordinado. Así, las discusiones sobre privilegios materiales y privilegios procesales, a los que haremos referencia

¹⁰ Por todos, Sánchez Pino (2009, p. 30).

en próximos epígrafes, llevaron a mantener la idea de que el producto del procedimiento de apremio había de ser entregado al juez del concurso para que este procediera al reparto conforme a lo dispuesto en la LC. Este mismo dilema no se ha planteado con las ejecuciones laborales, pues mayoritariamente se realizan por créditos que resultan privilegiados conforme a la LC, tampoco en relación con las ejecuciones separadas sobre buques o aeronaves, o las ejecuciones de garantías reales en que los créditos ostentan privilegio especial hasta donde alcance la garantía.

En este sentido, por ejemplo, De la Peña Velasco (2010, p. 44), consideraba que pese a no existir norma que lo fundamentase, el dinero habría de ponerse a disposición del juez concursal. Más cauteloso se mostraba Simón Acosta (2016), al señalar que no habiendo sustento legal alguno para este planteamiento, deberá interponerse tercería de mejor derecho para que estas cuantías de la ejecución tributaria lleguen a la masa del concurso, aunque reconoce su preferencia por modificar la LC, en el sentido de exigir esta puesta a disposición del concurso del producto de la ejecución.

Consideramos que el hecho de dar continuidad a un procedimiento de ejecución implica dar continuidad hasta la propia ejecución y cobro de lo ejecutado, pues de no ser así se vacía de contenido el sentido del procedimiento mismo¹¹. Si se reintegrasen los bienes a la masa se desnaturalizaría el procedimiento que se ha permitido continuar¹².

La exigencia de reintegrar las cuantías líquidas a la masa tras el apremio no aparece expresa en la LC ni, a nuestro juicio, puede inferirse de una visión global del articulado. Se trataría de una especie de liquidación parcial sometida al concurso cuyos gastos correrían a cargo de la Administración. Supondría una importante pérdida de tiempo y restaría eficacia al procedimiento concursal. En este sentido la Sentencia 6/2010, de la AP de Pontevedra de 8 de enero, en palabras que nos merecen su transcripción señaló en 2010:

no tendría sentido permitir la continuación de la vía de apremio y la competencia administrativa para cobrar individualizadamente su crédito y acto seguido limitarla a la *par conditio creditorum*. [...] Más inútil nos parece que pudiera ejecutarla con el compromiso de depositar su resultado en el concurso.

A expensas de lo que hayamos de añadir para los casos en que se interponga tercería de mejor derecho, se ha de afirmar que las únicas deudas que la Administración podrá saldar son aquellas que fundamentaron el apremio. Pese a la existencia de otras deudas tributarias, no podrá el ejecutante cubrir más crédito que el apremiado, pues lo que «podrá continuar» es el concreto procedimiento de apremio en el seno del cual se produjo el em-

¹¹ En este mismo sentido nos pronunciamos en Fraile Fernández (2014, p. 245).

¹² Se pronuncian, en esta dirección, entre otros, Martínez Giner (2013, p.169) y Sánchez Pino (2009, p. 30).

bargo que cumplía los requisitos. No creemos que la ley dé lugar a otras interpretaciones, no obstante, la Administración, sin éxito, trató de defender la posibilidad de saldar otras deudas del concursado en numerosas ocasiones¹³.

Dado que la declaración del concurso supone la prohibición del devengo de intereses (art. 59 LC), la deuda tributaria apremiada se corresponderá con el principal, recargos e intereses que se hubieran devengado con anterioridad a la declaración del concurso, así como las costas del procedimiento de apremio. De no ser suficiente este producto, habrá de seguirse el orden dispuesto en el artículo 63.3 de la LGT. Esto es, las más antiguas serán las primeras en saldarse, a excepción de las costas que, conforme al 116.2 del RGR, deberán saldarse en primer término. En caso de que resulte sobrante tras saldar la deuda apremiada, deberá ponerse a disposición de la masa.

Todo ello ha sido defendido de manera fundada por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción desde la ya mencionada Sentencia 10/2006, de 22 de diciembre, en la que señalaba que, en caso de que el juez evaluase negativamente la necesidad de los bienes, «la Administración recupera en toda su integridad las facultades de ejecución». Parece de suyo que la recuperación de las facultades de ejecución supone, tanto llegar a la propia ejecución de los bienes, como hacerse pago con el producto de lo obtenido, pues esta es la finalidad de la ejecución y no otra. Así en la Sentencia 2/2010, de 18 de octubre (NCJ053161), se resuelve el conflicto a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) señalando que es a esta a quien compete la terminación de la ejecución pues posee la competencia «para finiquitar el apremio», negando con ello la pretensión del juez concursal que exigía la integración a la masa del producto del apremio. Continúa indicando que:

El otro nivel, el de la naturaleza del crédito a satisfacer y su prelación, rebasa los límites de este conflicto jurisdiccional y corresponde resolverlo, según recuerda el abogado del Estado, a la propia Tesorería General de la Seguridad Social por el cauce de la tercería de mejor derecho que disciplina el artículo 35 de la Ley General de la Seguridad Social.

Así pues, consideramos, en el mismo sentido, que la jurisprudencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y la doctrina mayoritaria, que, en ausencia de interposición de tercería de mejor derecho, será el crédito tributario que originó el apremio el que deberá saldarse. No obstante, aún parece quedar algún juez de lo mercantil que se considera autoridad suficiente para exigir a la Administración el reintegro de las cantidades a la masa sin previa resolución de tercería alguna. Por ello, el TS ha tenido que pronunciarse a este respecto nuevamente

¹³ AP de Barcelona, Sentencia 82/2008, de 10 de marzo; AP de Pontevedra, Sentencia 6/2010, de 8 de enero; AP de Guipúzcoa, Sentencia 76/2010, de 17 de junio; AP de León, Sentencia 50/2011, de 29 de julio; AP de La Rioja, Sentencia 85/2012, de 20 de marzo.

en la Sentencia número 90/2019, de 13 de febrero (NSJ059623), cuyos pronunciamientos criticaremos más adelante por su interpretación de las normas que rigen la tercería, pero coincidiendo plenamente en el señalamiento de la tercería de mejor derecho como forma de hacer valer la preferencia de créditos en lugar de ordenar, sin más, al órgano ejecutante que remita a la masa activa del concurso el resultado de la realización.

2. La tercería de mejor derecho

2.1. Breves notas introductorias

Siguiendo a Vegas Torres (2001), definimos la tercería de mejor derecho como la exteriorización de un conflicto de intereses entre dos acreedores de un mismo deudor, de los cuales al menos uno de ellos ha promovido un proceso ejecutivo. Será el acreedor que insta el procedimiento de tercería el que pretende cobrar dentro del proceso de ejecución preexistente y obtener este cobro, no del sobrante, sino con preferencia sobre el acreedor que promovió dicha ejecución. «El éxito de la pretensión del tercerista implica que este entra en una ejecución que él no ha promovido y vampiriza unas trabas que no se han acordado a su instancia» (p. 1.077).

No se trata de determinar qué ejecución o embargo es preferente, sino quién ostenta un derecho de cobro preferente. Tal y como ha manifestado el TS en numerosas ocasiones:

la tercería de mejor derecho tiene por objeto la determinación de la preferencia del crédito invocado por el tercerista frente al utilizado por el ejecutante, a efectos de la aplicación del importe que se obtenga con la venta de lo embargado al pago preferente de unos de los créditos sobre otros.

La tercería es, por tanto, la acción legal configurada con el fin de que los acreedores cuyos créditos sean reconocidos legalmente como preferentes o privilegiados puedan hacerlo valer en el momento más oportuno, aquel en que otro acreedor pretende cobrar a través de la sustracción de bienes del patrimonio del deudor común. Esta herramienta «se concreta básicamente en la discusión y confrontación del título que documenta el crédito del tercerista con el del ejecutante, frente al deudor común» (Moreno Cátana, 2001, p. 5.268).

Quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del ejecutante, deberá acompañar la demanda de tercería de un principio de prueba del crédito que se afirma preferente, tal y como exige el artículo 164 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC). El requisito de presentación de un principio de prueba se cumple con la presentación inicial de una mera apariencia de buen derecho, *fumus boni iuris*, que deberá probarse plenamente en el proceso, conforme ha venido señalando tradicionalmente el TS.

Es requisito que la tercería se base en una realidad crediticia indiscutible, esto es, que el crédito del tercerista se halle en estado líquido, vencido y exigible¹⁴.

El instituto de la tercería de mejor derecho queda regulado en las normas tributarias de modo parejo a lo dispuesto en la LEC. Su regulación se contiene en los artículos 117 y siguientes del RGR. La tercería solo podrá fundarse en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al crédito que es objeto del expediente de apremio (art. 117 RGR), la reclamación se formulará por escrito y debe acompañarse de los documentos en que se funde el derecho, esto es, es preciso la posesión del principio de prueba (art. 119.1 RGR). La legitimación activa la ostenta aquel que estime que su crédito es preferente al de la Administración (art. 117 RGR) y el *dies ad quem* lo marca la percepción del pago del precio de la venta mediante ejecución forzosa (art. 119.2 RGR). La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses¹⁵, operando el silencio administrativo negativo (art. 120.2 RGR). En caso de que la solución sea desestimatoria, el tercerista podrá iniciar las acciones correspondientes en la vía civil, habiendo sido requisito necesario la previa interposición en vía administrativa (art. 117 RGR).

La concurrencia con el concurso en nada debe afectar a los primeros trámites del conflicto de tercería que se plantee en el seno de una ejecución tributaria. Tomando por base la misma fundamentación que resultó válida para determinar que el apremio había de continuar hasta el final, siguiéndose por la Administración, atendiendo a lo dispuesto en las normas procedimentales y de fondo que le son propias; podemos afirmar que la tercería se tramitará por el mecanismo previsto en las leyes tributarias para su resolución. Así quedó fijado en la Sentencia 2/2010, del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 18 de octubre de 2010 (NCJ053161). Es pacífica doctrina y jurisprudencia en la determinación de la autoridad civil que habrá de conocer de la tercería en caso de desestimación en vía administrativa. Téngase presente que la norma tributaria se remite a la jurisdicción civil, quedando los juzgados de lo mercantil encuadrados en tal ámbito. Así pues, en virtud del artículo 8 de la LC y teniendo en cuenta que la norma tributaria no se opone a ello, será el juez del concurso el que habrá de conocer de esta reclamación.

Considerando que la tercería de mejor derecho habrá de interponerse en el plano administrativo y resolverse en segunda instancia ante la jurisdicción del juez del concurso, se plantea la verdadera problemática de este asunto, esto es, quién puede interponer esta tercería y cuáles son esos «mejores derechos» que se pueden hacer valer.

¹⁴ Entre otras, citamos a este respecto la Sentencia del TS, número 393/2007, de 26 de marzo; en la que a su vez son citadas la Sentencia número 263/2006, de 14 de marzo (NCJ047666), la Sentencia número 107/2005, de 3 de marzo (NCJ050367), y la Sentencia número 1096/2004, de 22 de noviembre.

¹⁵ Este plazo era de tres meses hasta la entrada en vigor el 1 de enero de 2018 de las modificaciones del RGR previstas en el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre.

Se han vertido muchas opiniones al respecto, algunas más fundadas que otras, pero todas ellas coherentes con los diferentes principios en juego. Volvamos a detenernos en la propia excepción a la prohibición de continuación de ejecuciones singulares y a lo extraño que se hace que esta sea contemplada para la Administración pública. Siempre que hemos tenido ocasión, hemos criticado la presencia de esta rareza, pero su crítica no debe ser óbice para el análisis objetivo de la ley. Si el legislador, haciendo uso de su potestad, ha permitido la ejecución separada del crédito tributario, no consideramos que doctrina o jurisprudencia tengan potestad para abolir la ley sino para proponer su modificación.

2.2. Legitimación activa

Señala el artículo 117.2 de la LGT que la tercería se ha de fundamentar «en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio». Por lo tanto, se establece la legitimación activa para quien posea el crédito en pugna. En el mismo sentido, el artículo 614 de la LEC atribuye la legitimación a quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del acreedor ejecutante. En ambas normas, el empleo del posesivo «su», «su crédito», resulta bastante conciso.

Esta es la norma, y en su interpretación gramatical hemos de basar nuestra fundamentación. En el mismo sentido se manifiestan Fuentes Devesa (2012, p. 915) y Simón Acosta (2016), quienes consideran que sería oportuno otorgar legitimidad al administrador concursal para interponer la tercería ante la Administración y el juez del concurso, pero afirman que no existe sustento legal alguno para ello.

Son varios los jueces y Audiencias Provinciales que se han pronunciado en la misma dirección, considerando que el administrador concursal solo está legitimado para interponer tercería de mejor derecho cuando sea su crédito el que pretende hacer valer. No obstante, también son muchos los jueces y tribunales que se posicionan en el sentido opuesto. Esta posición, que consideramos contraria a la normativa, tiene especial interés, como veremos, si la prelación que se pretende hacer valer es la concursal. En caso contrario, carecería de lógica.

También hay algún autor que estima que, dado que el administrador concursal carece de legitimación, pero el tercerista probablemente carecería de derecho de ejecución separada, una vez ganada la tercería este debiera poner el dinero a disposición de la masa (Bellido, 2004, p. 1.036). Creemos que no hay causa legal que exija que aquel que cobre en una ejecución extraconcursal ponga las cuantías a disposición de la masa. En cualquier caso, si esta fuera la norma, ningún interés tendría el tercerista en gastar tiempo en ganar la tercería para perder su producto.

Creemos que la institución de la tercería es de sencillo entendimiento y, por su tradición, la normativa al respecto es de aplicación pacífica. La tercería ganada otorga al tercerista el

derecho de cobro. Por ello, no parece que pueda entenderse que la solución de la tercería afecte significativamente al devenir del concurso. De forma que el dinero será para el ejecutante, en este caso la Administración, o para el tercerista (Argente Álvarez, Beltrán Girón y Mellado Benavente, 2012).

En el lado opuesto al que defendemos se ha posicionado el TS en la Sentencia número 90/2019, de 13 de febrero (NSJ059623). No solo atribuye legitimación activa a la administración concursal, sino que se la expropia a cualquier tercero con mejor derecho de cobro. Hemos de apuntar que pareciera que los jueces de la Sección 1.ª de la Sala de lo Civil del TS estaban deseando encontrar una ocasión para pronunciarse al respecto. Lo que se plantea en el caso es si el juzgado de lo mercantil puede exigir la reintegración a la masa de lo allegado en el procedimiento de apremio sin que exista interposición de tercería. Estimando el recurso de la TGSS, parece que no había necesidad de pronunciarse sobre cómo habría de seguirse tal tercería. Si tenemos esta impresión, es porque lo mismo puede decirse de lo fallado por la misma composición de jueces en Sentencia 319/2018, de 30 de mayo (NCJ063479), que tendremos ocasión de criticar más adelante.

Volviendo a lo que nos atañe, la legitimación activa para la interposición de la tercería, el TS, en la citada sentencia indica:

Mientras esté pendiente el concurso, la legitimación para instar esta tercería de mejor derecho corresponde exclusivamente a la administración concursal, en cuanto representa los intereses del concurso, y no a los titulares de los concretos créditos que se esgriman como preferentes frente al crédito de la TGSS.

Criticamos la exclusión del ejercicio del derecho a interponer tercería a cualquier acreedor. Señala el TS que la legitimación «corresponde exclusivamente» al administrador concursal. Desconocemos qué lleva al tribunal a ignorar los artículos 10 y 614 de la LEC y 117 de la LGT y desposeer de su derecho a ejercer las acciones de tercería a los acreedores. No consideramos que deba atribuirse legitimación al administrador concursal, por los motivos que exponemos, pero legitimar a este no exige deslegitimar a quienes, por ley, se hallan legitimados.

No aporta fundamentación alguna el TS para llegar a la afirmación que se ha transcrito. Ninguna mención se hace a lo largo de la sentencia sobre legitimación para la interposición de la tercería más que en tal concreto párrafo. Nos parece que nos hallamos ante una cuestión en la que no existía previo pronunciamiento del TS y de suficiente envergadura como para merecer, al menos, una mínima fundamentación basada en criterios jurídicos.

Señala el artículo 54 de la LC que corresponde a la administración concursal la legitimación para el ejercicio de las acciones de carácter no personal en caso de suspensión de las facultades del deudor. El TS no diferencia supuestos de suspensión ni de intervención, sino que atribuye al administrador la legitimación exclusiva. En cualquier caso, son las acciones

del deudor suspendido las que debe realizar el administrador concursal, no las acciones de los acreedores. Por su parte, el artículo 33 de la LC trata la función de sustitución del deudor en las acciones judiciales, igualmente se sustituye al deudor, no a los acreedores. En cuanto a la defensa del interés del concurso, el mismo artículo 33 de la LC exige al administrador concursal adoptar las medidas necesarias para la continuidad de la actividad empresarial. Este apartado es el que atribuye al administrador la obligación de defender la necesidad de los bienes trabados ante el juez del concurso, pero si el apremio ha continuado es porque estos se han considerado innecesarios para la actividad empresarial.

Reiteramos, no existe fundamento legal para atribuir al administrador concursal legitimación activa para representar a los acreedores con mejor derecho de cobro que la Administración; si lo existiera, no habría escapado al escrutinio de Sus Señorías y así lo habrían expuesto en su sentencia. Entendemos, aunque no compartimos, las posiciones doctrinales contrarias a la nuestra, cuya base se coloca en el desacuerdo con la existencia misma de la potestad de ejecución separada y su desconexión con los principios concursales¹⁶. Lo que no podemos siquiera entender es que existan posiciones como la del TS que no solo atribuye competencia al administrador concursal, sino que excluye la legitimación a todos los demás que sí resultan legitimados por ley.

2.3. Prelación de créditos

Interpuesta la tercería por quien tenga atribuida la legitimación activa para ejercer la acción, ha de determinarse la norma de fondo que habrá de emplearse para considerar un derecho de cobro mejor que otro. Aquí son dos las opciones en pugna, emplear la calificación crediticia que realiza la LC o emplear el derecho común para solventar la tercería. Elegir una u otra normativa es un aspecto fundamental, pues el resultado que arrojaría el conflicto sería totalmente diverso.

Como conocemos, el crédito tributario en el concurso resulta calificado como privilegiado grupo 2 en lo relativo a retenciones, subordinado en lo que a intereses, recargos y sanciones respecta, siendo el crédito restante, mitad ordinario, mitad privilegiado del grupo 4. La Seguridad Social, por su parte, presenta una situación similar ligeramente mejorada respecto al crédito tributario. En el artículo 91.1 de la LC se reconoce el privilegio general máxi-

¹⁶ Son bastantes los autores que se han pronunciado sobre la legitimidad del administrador concursal para interponer la tercería, sin aportar fundamento jurídico para ello, como decimos, con base en la ruptura de la prelación concursal que supondría no hacerlo, entre otros, De la Morena Sanz (2010). Pérez Crespo-Payá (2004) otorga a la administración concursal la legitimación activa con base en que se trata de una acción en beneficio de la masa, «al igual que se habilita a la misma para el ejercicio de las acciones de reintegración o de responsabilidad contra los administradores», si bien el propio autor señala que en las citadas acciones la LC recoge una atribución expresa de legitimación, no siendo de este modo en el ejercicio de la tercería.

mo para los capitales coste de la Seguridad Social, en el grupo 2, se hallan las retenciones debidas por el concursado, siendo el resto del crédito calificado como se ha expuesto para el crédito tributario.

Fuera del ámbito concursal, la posición del crédito tributario en caso de concurrencia de derechos de cobro resulta muy superior a la atribuida por la LC. Más allá de los privilegios especiales, que igualmente operarían en el concurso, se sitúa el conocido como derecho de prelación general del artículo 77 de la LGT. Este solo decae, como es sabido, ante la concurrencia de acreedores con garantía real y ciertos créditos de los trabajadores recogidos en el artículo 32.1 y 2 del ET.

Ante dos situaciones tan dispares en cuanto a prelación del crédito público, es preciso determinar qué mejor derecho es el que se puede hacer valer si se interpone una tercería en el procedimiento de apremio que la LC ha permitido continuar. Es mayoritaria la doctrina que estima que la exhaustiva graduación del crédito que propone la LC no puede ser dejada sin efecto por virtud de una preferencia procedimental. Se trata, en numerosos textos, de las diferencias existente entre privilegios procesales y materiales (Rodríguez Márquez, 2006; Pérez Crespo-Payá, 2004; Bellido, 2004; Tomás Puig, 2011; Simón Acosta, 2016, entre otros muchos). Sin duda, esta diferenciación existe dentro y fuera del concurso. En caso de concurrencia de varias ejecuciones individuales, normalmente, continuará la más antigua, la que primero trabó el bien. No obstante, ello no impedirá la interposición de la correspondiente tercería en el seno del procedimiento que continúe. Con ello, queremos señalar que el artículo 55.1 de la LC no otorga un específico privilegio material. Veremos más adelante que la propuesta de texto refundido de la LC sí pudiera otorgar un privilegio absoluto. Lo que el precepto plantea actualmente es que pueda continuar la ejecución que ya había comenzado antes de declararse el concurso.

Consideramos que la LC permite que el procedimiento continúe conforme lo habría hecho de no existir el concurso, adaptado exclusivamente en lo que la propia LC exige. Si el proceso no ha concluido antes de que se apruebe, en su caso, el plan de liquidación, el procedimiento de apremio volverá a suspenderse. Si el deudor está suspendido en sus facultades, el administrador concursal lo representará en el procedimiento de apremio. Con estas dos salvedades, creemos que el procedimiento administrativo podrá continuar de manera autónoma del concurso.

El artículo 49 de la LC indica que todos los acreedores quedarán integrados en la masa pasiva, sin más excepciones que las establecidas en las leyes. Por su parte, el 89.2 de la misma ley afirma que no se admitirá en el concurso ningún privilegio que no esté reconocido en la LC. Estos dos preceptos, junto con los principios concursales, son los que llevan a considerar que la prelación aplicable al derecho del tercerista debe ser la recogida en la LC. Esta certeza, no enerva la defensa que hacemos de la aplicabilidad del artículo 77 de la LGT en la tercería que ahora discutimos. Venimos señalando que el artículo 55.1 de la LC se plantea como una excepción. Una excepción a la suspensión de ejecuciones singulares

y una excepción a la *vis atractiva* del juez del concurso. Es incluso contrario a los principios que rigen el sistema concursal, pero así ha sido normado por el legislador. Siendo el precepto analizado uno más de los de la LC, nos parece que bien puede verse como excepción al 49 y al 89 de la LC.

Así, hay quien expresa sus dudas acerca de si la prelación que se aplica en el concurso puede aplicarse al margen de la situación jurídico concursal concreta y si realmente el mejor derecho que existe en el ámbito del concurso es también el mejor derecho *ad extra* del concurso en el ámbito de estos procedimientos de ejecución separada. Algunos, tras plantearse este dilema, finalizan considerando que la prelación habrá de conformarse atendiendo a la norma concursal pues «se intuye de la precisión que hace el artículo 164.1 LGT» (Martínez Escribano, 2006). El precepto¹⁷, bien conocido por todos, lo que afirma es que la preferencia del procedimiento administrativo de ejecución sobre otros individuales o colectivos no difumina el mejor derecho de cobro que estos acreedores pudieran tener.

Otros autores también entienden que la propia LGT exige que se solvete la tercería conforme a la prelación concursal atendiendo a lo dispuesto en el artículo 164.2 de la LGT¹⁸. Consideramos que este párrafo tiene por función señalar que la declaración del concurso no impide que se dicte providencia de apremio, pero dado que no pueden seguirse ejecuciones singulares, solo se podrá alcanzar este paso en el procedimiento ejecutivo. Esto es, somete a la LC el procedimiento que se inicie con posterioridad al auto de declaración del concurso, como no podía ser de otra manera, pero se reserva el derecho al dictado de la providencia.

¹⁷ Artículo 164.1 de la LGT:

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.

¹⁸ Artículo 164.2 de la LGT:

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 periodo 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.

El artículo 77.2 de la LGT sí pudiera ser interpretado en relación con la tercería, pues este párrafo sí se enmarca en la propia legislación del derecho de prelación general¹⁹. Así, tras enunciar el privilegio recogido en el artículo 77.1 de la LGT, en su segundo punto indica «en el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal». Compartimos la opinión de que la virtud de este artículo es someter el crédito tributario, dentro del concurso, a la calificación concursal, esto es, cuando el crédito tributario se satisfaga en el marco del concurso. Entendemos que el proceso concursal, como proceso judicial, no engloba al procedimiento de ejecución tributaria que pueda coincidir en el tiempo con el concurso, pero nunca acumularse a este²⁰.

Defendemos que el crédito tributario se clasifica conforme a la LC, ostenta los derechos de voto que señala la LC en la búsqueda de un convenio y se pagará, en caso de liquidación, conforme se manifiesta en la LC. Pero el procedimiento de apremio no es acumulable a otros de ejecución, la competencia para su conocimiento es exclusiva de la Administración y se rige por lo dispuesto en la LGT y el RGR, por lo tanto, la tercería que se pueda interponer no se hará en el marco de un proceso concursal, sino de una ejecución extraconcursal, que se conoce por la vía del apremio administrativo²¹.

Otra interpretación nos llevaría a que acreedores que no ostentan derecho de ejecución separada vean su crédito satisfecho por la vía extraconcursal. No nos parece lógico que quien no tiene derecho de ejecución separada en el concurso, ni fuera de él mejor derecho de cobro, pueda, en estos momentos, saldar su crédito con el producto de la ejecución administrativa.

2.4. Crítica de la reciente tendencia del TS

Como hemos observado, las opciones para la resolución de la tercería son muy diversas, apreciándose fundamentaciones doctrinales para el empleo de unas y otras. En este estado de las cosas, tras años de práctica jurídica concursal y con el asunto sin resolver, aparecen dos sentencias del TS relativamente cercanas en el tiempo de las que nos permitimos dudar si pretenden arrojar luz sobre la materia o abolir *de facto* la norma legal.

¹⁹ En él se apoyan, entre otros, Argente Álvarez, Beltrán Girón y Mellado Benavente (2012).

²⁰ Así se manifestaba Linares Gil (2004, p. 3.723), en atención a la reforma que nunca llegó a producirse de la anterior LGT, donde no se expresaba «en caso de proceso concursal», sino «en caso de concurso», dicción que podría haber generado mayores dudas. No obstante, afirmaba que el sometimiento al orden de prelación concursal nunca se manifestaría cuando a pesar de la declaración del concurso exista un derecho de ejecución separada.

²¹ Señalaba Almoguera (2011) que esta tercería, por tener lugar en un procedimiento que está fuera del concurso, habrá de regirse por los criterios de prelación válidos para ejecuciones singulares.

En Sentencia número 319/2018, de 30 de mayo (NCJ063479), se observa que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) recurre ante el TS lo que conforme a su criterio ha supuesto una interpretación incorrecta del artículo 55 de la LC, por no permitir el juez de lo mercantil continuar el procedimiento de apremio una vez se inicia la fase de liquidación concursal. Como se ha visto previamente, el TS concluye, acertadamente, a nuestro juicio, dando la razón al juez *a quo*. Ningún planteamiento había en la demanda ni en los posteriores recursos sobre la prelación del crédito, simplemente sobre la aplicabilidad del límite temporal «hasta la aprobación del plan de liquidación». Sin embargo, considera la Sección Primera de la Sala de lo Civil que es oportuno realizar otras menciones. Así, tras zanjar el asunto del límite temporal, añade:

Es muy importante advertir que el derecho de ejecución separada del concurso que se contiene en el párrafo segundo del art. 55.1 LC no comporta ninguna preferencia de cobro. En aquellas ejecuciones, ya sean judiciales laborales o administrativas, después de la declaración del concurso sigue operando el orden de prelación de créditos concursal, el derivado de la clasificación de créditos. Eso sí, la administración concursal debe hacerlo valer a través de la tercería de mejor derecho, que se resolverá con arreglo a las normas concursales.

Son dos las preguntas que nos hacemos ante este párrafo. La primera es por qué han considerado Sus Señorías que era importante advertir sobre las normas de prelación aplicables a una hipotética tercería cuando previamente ya habían señalado que el procedimiento no podría continuar. La siguiente pregunta es cuál es la causa para que se interprete que las normas de prelación del crédito en una ejecución extraconcursal serán las propias del concurso. Este interrogante no queda solventado por la fundamentación realizada por el alto tribunal, ya que no hay más fundamentación que el texto expuesto.

Lo que la LC permite continuar en el artículo 55 son ejecuciones individuales de créditos que gozan de privilegio de prelación en caso de concurrir con otros acreedores fuera del concurso. Debido a la poda de privilegios que supuso la LC para el acreedor público, parece que se permiten continuar aquellas ejecuciones de créditos que de manera extraconcursal habrían finalizado con éxito sobre casi cualquier otro acreedor. Cuando estos procedimientos laborales o administrativos se hallen suficientemente avanzados (ya se haya trabado el embargo) podrán continuar en su propósito, alcanzar el pago, pues las expectativas que poseían antes de la declaración del concurso se verían claramente mermadas con el inicio del proceso concursal.

De no aplicar la prelación común y acudir a las normas concursales, no estaríamos permitiendo continuar un procedimiento administrativo, sino que volcaríamos la normativa mercantil en tal proceso, del mismo modo que acaecería si el juez laboral debiera otorgar preferencia de cobro sobre los trabajadores a la Administración tributaria que exigiera el pago de un crédito contra la masa. Aun así, por el privilegio otorgado al crédito laboral en

los artículos 84 y 91.1 de la LC, equivalentes al 32.1 y 32.3 del ET, el menoscabo que esta ejecución sufriría de aplicarse la prelación concursal sería menor al que sufrirían las ejecuciones del crédito público. No obstante, nada aseguraría al trabajador ejecutante obtener el pago de sus salarios por encima de todas las deudas de la masa, ni aquello en que superase el triple del salario mínimo. En el caso de los apremios administrativos, la solución sería ineficaz y compleja. Compleja porque habría que determinar, del crédito tributario apremiado, qué parte es privilegiada del 91.4 de la LC, qué parte es subordinada y qué parte ordinaria. Intereses, recargos y el 50% del principal quedarían con toda seguridad por debajo en el orden de prelación concursal de otros créditos. La otra mitad del principal parece que podría ser satisfecha en la medida en que primero se satisficieran los créditos vencidos contra la masa y los créditos cuyo privilegio general sea mejor que el de los créditos tributarios. Si la ejecución administrativa fuese relativa a retenciones, ahí todo el principal gozaría del privilegio del 91.2 de la LC, pero, aun así, sería superado su derecho de cobro por el crédito contra la masa, los créditos de los trabajadores y los capitales coste de la Seguridad Social²².

Hemos señalado que el empleo de este criterio es complejo e ineficaz, vista la complejidad, observemos la ineficacia. El concurso busca un equilibrio entre acreedores y prima la solución convencional frente a la liquidación. En ello se apoya el legislador cuando exige a los poseedores de créditos con garantía real una espera para su ejecución. Permitir continuar ejecuciones singulares solo puede basarse en la identidad del titular del crédito que se ejecuta, el trabajador y la Administración y los privilegios que estos ostentan fuera del ámbito del concurso. Interpretar que la tercería ha de resolverse conforme a la clasificación que del crédito realiza la LC, supone permitir pequeñas liquidaciones concursales fuera de la unidad de la liquidación concursal propiamente dicha. Se permitirían vender bienes y derechos del deudor para repartir su producto conforme a la prelación concursal, pero a través de un procedimiento extraconcursal. El sinsentido nos parece claro. De hecho, durante la fase común del concurso la norma es el impago de créditos concursales en la búsqueda de un convenio, lo que no se compadece con aplicar a la tercería estas reglas que el TS defiende.

Entendemos que permitir esta tercería es casi como exigir que la Administración deposite en la masa la totalidad de lo ejecutado. No nos parece coherente que, si el administrador concursal no interpone tercería, la Administración cobre la totalidad de su crédito. Dependiendo, por tanto, que tenga éxito la ejecución separada de que el administrador concursal cometa dejación de sus funciones, si es que este es quien tiene la competencia exclusiva para interponer la tercería conforme determina el TS.

²² En esta dirección, Carbajo Vasco (2018, p. 197) indica que «resulta, entonces, que el acreedor ejecutante no obtendría beneficio alguno de las operaciones realizadas y autorizadas, pues incluso la propia AEAT, siguiendo este criterio, vería su prelación ceder ante los acreedores con privilegio especial o aplicarse a prorrata con acreedores de su mismo nivel, empezando por la TGSS».

Unos meses más tarde tuvimos conocimiento de la Sentencia número 90/2019, de 13 de febrero (NSJ059623). Ya criticamos que en ella se atribuyera competencia exclusiva al administrador concursal para la interposición de la tercería de mejor derecho. En este caso la TGSS denuncia que el juez del concurso exigiera que tras el apremio se reintegrara el producto a la masa y el TS da la razón a la TGSS, exigiendo que se interponga tercería para hacer valer el mejor derecho. Esta vez, la misma composición del tribunal que en la sentencia anterior señala que el mejor derecho que habrá de hacerse valer en la tercería se habrá de entender conforme a las normas concursales y «caso de estimarse la tercería, el importe de lo obtenido que alcance a los créditos con preferencia de cobro respecto del crédito de la TGSS se pondrá a disposición de la masa del concurso, por medio de la administración concursal. No irá directamente destinado al pago de los créditos concursales preferentes al crédito de la TGSS, que hayan justificado la estimación de la tercería de mejor derecho, sino a la masa, para que junto con el resto de bienes y derechos se haga pago a los acreedores con arreglo a las normas del concurso de acreedores».

Vemos, en primer lugar, que, conforme a la corriente que ha manifestado el TS, no será aquel que posea mejor derecho de cobro el que reciba el producto de la ejecución, sino que será la masa, para que se haga pago a los acreedores conforme a la LC. Como es conocido, conforme las normas que rigen el concurso de acreedores, declarado sea este, no se produce el pago de los créditos vencidos con anterioridad. Pareciera pues, que, ganada la tercería de mejor derecho, la administración concursal solo podrá emplear el producto de la ejecución para pagar los créditos contra la masa que hayan vencido. Parece posible que sea gracias a los «mejores derechos» de estos acreedores como se haya obtenido un resultado positivo de la tercería, por lo que finalmente parece que sí cobraría el acreedor con mejor derecho, al menos el que lo ostentase conforme a las normas que rigen el concurso.

No obstante, el TS continúa en sus interpretaciones de esta tercería y el derecho aplicable, añadiendo una apreciación que nos resulta casi inverosímil.

Conviene remarcar que en la tercería de mejor derecho la administración concursal puede oponer los «créditos concursales» que gozan de prioridad de cobro respecto del crédito de la TGSS, pero no los «créditos contra la masa». Estos tienen preferencia de cobro respecto de los créditos concursales dentro del concurso de acreedores, de acuerdo con las reglas previstas en el art. 84.3 y 4 LC, pero no fuera del concurso de acreedores. El carácter prededucible de los créditos contra la masa se aplica en el concurso de acreedores, y no en ejecuciones separadas. Esta es una de las diferencias entre la ejecución universal dentro del concurso de acreedores, cuando se opta por la liquidación, y las ejecuciones singulares separadas, realizadas por instancias judiciales o administrativas.

Señala el TS que los créditos contra la masa tienen preferencia de cobro dentro del concurso, pero no fuera de él, en ejecuciones separadas. Este argumento nos parece aplicable a la propia prelación concursal, esta goza de toda virtualidad en el concurso de acreedo-

res, pero no nos parece que deba operar en estas ejecuciones individuales que, como bien señala el TS, están «fuera del concurso de acreedores». La única mención de la tercería de mejor derecho que contiene la LC se realiza en la exposición de motivos, donde se señala en el comienzo del apartado V:

La regulación de esta materia de clasificación de los créditos constituye una de las innovaciones más importantes que introduce la ley, porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso, sin perjuicio de que puedan subsistir en ejecuciones singulares, por virtud de las tercerías de mejor derecho.

Esto es, fuera del articulado, y con el peso que ello le quita, incluye el legislador el mantenimiento de los privilegios fuera del concurso en ejecuciones singulares.

Siguiendo con el análisis de la argumentación expuesta por el TS, consideramos que durante la fase común del concurso no existe un orden de prelación de créditos relativo a los derechos de cobro, sino que estos se clasifican con vistas al futuro desenlace del procedimiento. La prelación en fase común afecta a los derechos de voto y abstención en caso de convenio.

Dentro del título IV de la LC, «Del informe de la administración concursal y de la determinación de las masas activa y pasiva del concurso», se halla el capítulo III, «De la determinación de la masa pasiva». En este capítulo se inserta el artículo 84 de la LC, que nos indica qué créditos lo son contra la masa, señala que los salarios de los últimos 30 días se pagarán de forma inmediata y el resto a sus respectivos vencimientos. Nos parece que ello supone que los créditos contra la masa tienen mejor derecho de cobro durante la fase común que los créditos concursales, fundamentalmente, porque, como ya hemos señalado, la norma es su impago.

A continuación, se establecen las normas de comunicación y reconocimiento de créditos, para, a partir del artículo 90 de la LC, establecer la clasificación de los créditos concursales en privilegiados, ordinarios y subordinados. Ninguna mención se hace en este título de la ley sobre preferencias de cobro de unos sobre otros, más que la que realiza el artículo 84 de la LC a favor del crédito contra la masa. Son los artículos 154 a 159 de la LC los que establecen el orden de pagos y, por tanto, el mejor derecho de cobro de unos acreedores sobre otros. Deseamos llamar la atención en que estos artículos, dentro del capítulo II del título V, son relativos a la liquidación. El primero de ellos, el 154 de la LC atribuye el privilegio de cobro de los créditos contra la masa que no hubieran sido pagados previamente, bien por no haber llegado a su vencimiento, bien por haberse pospuesto su pago. Esto es, durante la fase común del concurso, el artículo 84 de la LC atribuye el derecho del crédito contra la masa de ser pagado a vencimiento. Iniciada la fase de liquidación, el 154 de la LC atribuye el derecho a ser pagados con preferencia sobre todo crédito no garantizado. Sin embargo, ningún artículo atribuye al crédito, cualquiera que sea

su clasificación, derecho a ser reintegrado con preferencia a otro durante la fase común del concurso²³. Si el carácter prededucible de los créditos contra la masa se aplica dentro del concurso, pero no en ejecuciones separadas fuera de este, no comprendemos el argumento que permite que los privilegios concursales sí se apliquen fuera, máxime cuando a los créditos concursales solo se les establece prioridades de cobro iniciada la fase de liquidación y nunca en fase común.

Nos parece que la corriente seguida por el TS no se basa en la interpretación de la norma, sino en el deseo de abolición de un derecho concedido a la Administración.

2.5. La propuesta de texto refundido de la LC

La disposición final octava de la Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal, autorizó al Gobierno a elaborar en el plazo de 12 meses un texto refundido de la LC cuya finalidad sea «regularizar, aclarar y armonizar» el texto legal. Como sabemos, este texto refundido no ha sido sometido a aprobación, pero sí se ha elaborado, aunque en un plazo muy superior al propuesto en la Ley de reforma concursal. Así, el 6 de abril de 2017 fue fechada por la Comisión de codificación de Derecho Mercantil la propuesta de texto refundido de la LC. La situación de Gobierno cambiante de los últimos años no ha facilitado que se dé trámite al documento, si bien, consideramos, recién aprobada la Directiva Europea de Reestructuraciones, que exigirá cambios fundamentales en los procedimientos híbridos o preconcursales, bien podría el nuevo gobierno esperar a introducir pausada y concienzudamente las modificaciones que se estimen precisas de modo que surja una nueva ley tras la pertinente tramitación parlamentaria.

Señalado esto, sí nos interesa observar cuál ha sido el devenir de las disposiciones del artículo 55.1 de la LC en este proyecto de texto refundido. Es el artículo 143 del texto refundido el que se encarga de los efectos sobre las ejecuciones singulares tras la declaración del concurso. Como viene de suyo, la norma general es la suspensión de estas. A continuación,

²³ Con el fin de barajar todos los posibles fundamentos que llevan al TS a su citada sentencia, se ha de observar el artículo 33 de la LC que recoge las funciones del administrador concursal. Entre ellas, se incluye la función de solicitar al juez la realización de pagos de créditos ordinarios con antelación cuando estime suficientemente cubierto el pago de los créditos contra la masa y de los privilegiados. Este artículo no se refiere a la realización de pagos en cualquier fase del concurso, sino que tiene su reflejo en el artículo 157 de la LC, relativo a la fase de liquidación y que contiene normas específicas para ir adelantando pagos a los acreedores ordinarios en circunstancias excepcionales. Por su parte, el artículo 162 de la LC trata el asunto de la coordinación de los pagos en fase de liquidación con pagos que se hubieran realizado con anterioridad a la apertura de la liquidación, cualquier duda sobre la aplicabilidad de este precepto a favor de la jurisprudencia del TS queda disipada cuando se observa que estos pagos anteriores a que hace referencia la norma se habrán realizado durante un convenio previo que, por la causa que fuere, ha sido suspendido en su cumplimiento para dar paso a la liquidación.

el artículo 144 queda dedicado a las excepciones a esta suspensión de ejecuciones. Resulta mucho más concisa la nueva versión de esta excepción cuando señala el artículo 144.1:

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

El apartado 3 del mismo precepto indica que «Si a la fecha de la resolución judicial por la que se apruebe el plan de liquidación, sea o no firme, no hubieran finalizado estas actuaciones y procedimientos de ejecución, quedarán sin efecto».

En estos aspectos, el precepto coincide en todo punto con la interpretación que se ha venido haciendo del artículo 55.1 de la LC, no sin previas discusiones doctrinales y jurisprudenciales al respecto. La gran novedad radica en el artículo 144.2 de la propuesta de texto refundido. En él se indica: «El dinero obtenido con la ejecución se destinará al pago del crédito que hubiera dado lugar a la misma, cualquiera que fuera la clasificación de ese crédito, y el sobrante se integrará en la masa pasiva».

Consideramos que los miembros de la Sección 1.^a de la Sala de lo Civil han tenido constancia del devenir de este texto refundido y pensamos que quizá el desacuerdo con el criterio mantenido por la Comisión de codificación es lo que ha llevado a que en mayo de 2018 hayan planteado la aplicación de la prelación concursal a la tercería de mejor derecho. Hemos defendido que el sentido de la ejecución separada es que el acreedor tributario, en su caso, pueda hacerse pago con lo obtenido en el apremio. Consideramos que, como procedimiento extraconcursal, los mejores derechos de cobro que puedan hacerse valer habrán de ser aquellos que supongan la aplicación de las normas de prelación fuera del concurso. Si bien, no estamos seguros de que esta sea la interpretación de este 144.2 del texto refundido. Queda claro, y aplaudimos que así se plantee, que la clasificación concursal del crédito no afectará al derecho de cobro de quien posea derecho de ejecución separada. Esto excluiría la posibilidad de que el administrador concursal interponga demanda de tercería para hacer valer los mejores derechos de algunos acreedores concursales. La duda que nos genera es si con la expresión «cualquiera que fuera la clasificación de ese crédito» solo se impide la tercería con base en derechos dentro del concurso, donde los créditos están clasificados en el informe de la masa pasiva, o si podría entenderse que se proscribiera la acción de tercería por quien ostentase mejor derecho fuera del concurso.

Bien es conocido que, ante el crédito tributario, ex artículo 77 de la LGT, solo las garantías reales son oponibles. No obstante, por su conflicto con el artículo 32.3 del ET, el TS

determinó que los créditos que protege el ET en tal precepto serán preferentes en el cobro frente a los de la Hacienda Pública²⁴. Nos encontramos aquí con la posibilidad de que exista una situación paradójica si no se permite la tercería conforme al derecho común, no concursal. Ciertos acreedores con mejor derecho de cobro, los trabajadores por los salarios que no superen el triple del mínimo interprofesional, podrían haber interpuesto tercería de mejor derecho en un procedimiento administrativo iniciado antes de la declaración del concurso. Podrían saberse poseedores de un mejor derecho de cobro, pero habrían de declinar hacerlo valer una vez el concurso sea declarado. Hay quien puede pensar que, dado que las ejecuciones laborales también pueden continuar una vez se ha declarado el concurso, no habría motivo para el conflicto de tercería. Si bien, se ha de tener presente que no hay fundamento para considerar que los trabajadores ya hubieran iniciado un procedimiento de ejecución, ni que este ya hubiera alcanzado el momento procesal de la traba de los bienes, ni siquiera que el embargo haya recaído sobre bienes no necesarios.

Así, prohibiéndose la tercería, si esto es lo que se desprende del texto refundido, los trabajadores cobrarían la parte de su crédito protegido por el 32.1 del ET, ya que los salarios de los últimos 30 días hasta el doble del salario mínimo son créditos contra la masa pagaderos inmediatamente. Sin embargo, su crédito protegido por el 32.3 del ET y preferente al de la AEAT por interpretación jurisprudencial ya pacífica, quedaría incluido en la masa pasiva, mientras la Administración pudiera cobrar un crédito que no ostenta mejor derecho fuera del concurso.

Más grave nos parece que la Administración pueda cobrar vulnerando el mejor derecho de quienes ostenten garantía real. Pensemos en la posibilidad de que la Administración haya dictado diligencia de embargo sobre un bien afecto como hipoteca al pago de una deuda. Imaginemos que, declarado el concurso, el juez estima que el bien no es necesario y la Administración continúa un procedimiento de apremio en que el embargo ya estaba inscrito. Sería un embargo que posiblemente se dictó más como medida cautelar que pensando en una real ejecución, pero la declaración del concurso podría permitir vulnerar el mejor derecho de cobro del acreedor garantizado si el nuevo texto concursal no permite ejercitar tercerías. Esta situación, reconocemos, resultaría bastante estrambótica, pero es preciso meditar todos los posibles conflictos que puedan surgir en la praxis, pues somos de la opinión de que si puede surgir, surgirá.

En cualquier caso, queremos entender que cuando se expone que «El dinero obtenido con la ejecución se destinará al pago del crédito que hubiera dado lugar a la misma, cualquiera que fuera la clasificación de ese crédito», se está haciendo referencia al procedimiento de ejecución en su conjunto, aquel en el que se podría hacer valer el mejor derecho de cobro de los pocos acreedores que lo ostentan frente al crédito tributario en el orden extraconcursal.

²⁴ En este sentido, Sentencia número 127/2007, de 8 de febrero, del TS.

Así puede desprenderse, también, de la mención sobre clasificación del crédito, pues en el derecho común no existe una clasificación propiamente dicha, sino un orden de prelación.

3. Conclusiones

Consideramos que una buena legislación concursal es aquella que otorga a los acreedores los mínimos derechos de abstención de un posible convenio y prohíbe, al menos de manera temporal, las ejecuciones singulares sin excepción. No creemos que sea bueno para el concurso el mantenimiento de la ejecución separada del crédito tributario y proponemos se realice la modificación legal precisa para eliminar este privilegio.

Señalado lo anterior, no creemos que lo correcto sea abolir jurisprudencialmente un privilegio que el legislador ha otorgado, buscando algún resquicio legal que pueda permitir la inutilidad de la prerrogativa concedida. Piénsese que la excepción del artículo 55 de la LC sirve a otorgar seguridad jurídica a aquel acreedor que, poseyendo derecho de prelación general fuera del concurso de acreedores, haya trabado bienes no necesarios para la actividad profesional con anterioridad a la declaración del concurso.

Siendo pacífico que el procedimiento de apremio que pueda continuar lo hará por los cauces que le son propios, llegando al trance y remate de los bienes y que, de no interponerse tercería de mejor derecho, la Administración cobrará con el producto de la ejecución, entregando el sobrante a la masa. Ningún sentido tendría olvidar que nos hallamos en un procedimiento extraconcursal en el momento de la valoración del mejor derecho del tercerista.

Ninguna ley atribuye al administrador concursal legitimidad para representar el mejor derecho de otros acreedores frente a la Administración, ninguna norma señala que la ejecución tributaria extraconcursal deba someterse a la prelación crediticia concursal, y la interpretación en sentido contrario vacía de contenido el derecho a la ejecución separada. Reiteramos, creemos oportuno eliminar el privilegio de ejecución separada, pero no consideramos que sea el TS quien deba abolir la norma eliminando el sentido del precepto.

Referencias bibliográficas

- Almoguera, J. (2011). La actuación de los acreedores públicos frente a un empresario en crisis. *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 15, 167-181
- Argente Álvarez, J., Beltrán Girón, F. y Mellado Benavente, F. M. (2012). El procedimiento administrativo de apremio y el procedimiento concursal. En VV. AA., *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*. Madrid: CISS.
- Bellido, R. (2004). Comentario al artículo 55. En A. J. Rojo y E. M. Beltrán (dirs.), *Comentarios a la Ley Concursal*. Tomo I. Madrid: Civitas.
- Calderón, P. (2004). El juez del concurso. En A. J. Rojo y E. M. Beltrán (dirs.), *Comentarios a la Ley Concursal*. Tomo I. Madrid: Civitas.
- Cáncer Minchot, P. y Ordiz Fuentes, C. (2012). La reforma concursal y las AAPP. *Actualidad jurídica Aranzadi*, 834.
- Carbajo Vasco, D. (2018). Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores. (5.ª ed.). *Documentos IEF*, 8.
- Cordón Moreno, F. (2005). *Proceso Concursal*. (2.ª ed.). Navarra: Aranzadi.
- Fraila Fernández, R. (2014). *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*. Navarra: Aranzadi.
- Fuentes Devesa, R. (2012). Los apremios administrativos y el concurso: Novedades de la Ley 38/2011. En J. M. del Carre Díaz-Gálvez (coord.), *La reforma de la Ley Concursal analizada por especialistas*. Madrid: Dykinson.
- Guilarte Zapatero, V. (2004). Artículo 8.3. En J. Sánchez Calero y V. Guilarte Gutiérrez (dirs.), *Comentarios a la legislación concursal*. Valladolid: Lex Nova.
- Linares Gil, M. (2004). Disposición final undécima. En J. Sánchez Calero y V. Guilarte Gutiérrez (dirs.), *Comentarios a la legislación concursal*. Valladolid: Lex Nova.
- Martínez Escribano, C. (2006). La prelación de créditos tributarios en el concurso (un intento de coordinación entre la normativa tributaria y la Ley Concursal). *Anuario de Derecho Concursal*, 7, 115-149.
- Martínez Giner, L. A. (2013). *Concurso de acreedores y Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Morena Sanz, G. de la. (2010). Cancelación de anotaciones, cargas y gravámenes en el seno del concurso de acreedores. *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 12, 367-375.
- Moreno Cátena, V. (2001). Art. 614. En F. Escribano Mora (coord.). *El proceso civil*. Vol. VII. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Peña Velasco, G. de la. (2010). La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores. *Quincena Fiscal*, 11, 15-45.
- Pérez Crespo-Payá, F. (2004). La concurrencia de los procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales. *Anuario de Derecho Concursal*, 1, 217-234.
- Rodríguez Márquez, J. (2006). *La Hacienda Pública y los procesos concursales*. Navarra: Aranzadi.
- Sánchez Pino, A. J. (2009). Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores. *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 10, 335-346.
- Simón Acosta, E. (2016). La excepción de los procedimientos administrativos de ejecu-



ción en el concurso de acreedores. *Anuario de Derecho Concursal*, 36, 11-58.

Tomás Puig, P. M. (2011). *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*. Madrid: La Ley.

Vegas Torres, J. (2001). Libro III, Tít. IV. De la ejecución dineraria, Artículo 614. En A. de la Oliva Santos, I. Díez-Picazo Giménez, J. Vegas Torres y J. Banacloche Palao (dirs.), *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*. Madrid: Civitas.