

LA CONCURRENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO CON EL CONCURSO DE ACREEDORES TRAS LA REFORMA DE LA LEY CONCURSAL

SABINA DE MIGUEL ARIAS

*Doctora en Derecho.
Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Zaragoza*

Extracto:

EL objeto del presente trabajo se centra en examinar la incidencia que la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal conlleva en la regulación de la concurrencia del procedimiento de apremio tributario con otros procesos de ejecución universal, analizando, para ello, la evolución que ha sufrido la normativa atinente a esta concreta materia, así como los problemas que tradicionalmente se han planteado en torno a dicha cuestión.

Palabras clave: procedimiento de apremio y proceso concursal.

ADMINISTRATIVE ENFORCEMENT PROCEEDINGS AND BANKRUPTCY PROCEEDINGS AFTER THE REFORM OF THE *LEY CONCURSAL*

SABINA DE MIGUEL ARIAS

*Doctora en Derecho.
Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Zaragoza*

Abstract:

THE aim of this article is to analyse the *Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal* and the consequences of that reform in the possible continuation of administrative enforcement proceedings when debtors have been called in bankruptcy proceedings. In order to examine that subject, we will describe the evolution of this regime and current legislation problems.

Keywords: enforcement administrative proceedings and bankruptcy proceedings.

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes normativos.
3. Problemática existente hasta la entrada en vigor de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal.
 - a) Los momentos objeto de comparación para la determinación de la preferencia procedimental.
 - b) La ejecución separada del crédito tributario.
 - c) La posibilidad de dictar la providencia de apremio tras la declaración del concurso.
4. Modificaciones previstas en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Como es de sobra conocido, el procedimiento de apremio tributario, muestra indudable de la autotutela de que goza la Hacienda Pública, viene caracterizándose por su *carácter autónomo*, circunstancia esta última que impide acumularlo a procesos de ejecución en curso, estableciéndose, asimismo, que la iniciación o el desarrollo del apremio no se suspenderá por el comienzo de otras actuaciones ejecutivas (art. 163.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT–).

Siendo esta la regla general, ha de indicarse que la misma puede verse excepcionada en ciertos casos concretos, dado la que propia LGT da cabida, en su artículo 164, a diversas previsiones destinadas a resolver aquellas situaciones en las cuales el apremio tributario concurre con otros procesos de ejecución ¹. A estos efectos, la normativa tributaria ha venido distinguiendo entre los supuestos en que la concurrencia del procedimiento de apremio se produce con procedimientos de ejecución *singular*, de aquellos otros en que tiene lugar su concurso con un proceso de ejecución *universal*, dados los caracteres que cada uno de ellos presentan en la práctica.

En cualquier caso, es el segundo de los supuestos ahora citados el que mayor conflictividad comporta ², debido a la repercusión que sobre esta concreta materia tiene la normativa relativa a los concursos de acreedores, siendo un buen ejemplo de ello la modificación que a este respecto aparece contemplada en la *Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal* ³, la cual viene a incidir, de una forma patente, en la regulación de dicha cuestión.

A lo largo del presente trabajo, abordaremos los cambios previstos en la ley citada –cuya entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2012–, analizando, para ello, tanto la evolución que ha sufrido la normativa atinente a la concurrencia del procedimiento de apremio con un proceso universal de ejecución, como la regulación prevista en las redacciones originarias de la LGT y la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LC) y los problemas que en torno a la misma se han planteado.

¹ En relación con esta cuestión, resulta necesario recordar que la prioridad de un concreto procedimiento para continuar su curso ha de distinguirse de la *preferencia de los créditos* en sí misma considerada; de hecho, así lo viene a advertir el propio artículo 164.1 de la LGT al disponer que las reglas previstas para la concurrencia de procedimientos han de entenderse «Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza».

² En línea de principio, hemos de precisar que han sido numerosas las críticas existentes al hecho de que se permita a la Hacienda Pública la ejecución separada de su crédito en los supuestos de concurso de acreedores, pudiendo consultarse, en este sentido, los trabajos de MARÍN LÓPEZ, M.J.: «Comentario al artículo 55 de la Ley Concursal», en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (coord.), *Comentarios a la Ley Concursal*, volumen I, Tecnos, Madrid, 2004, pág. 581; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 35 y DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2010, pág. 45.

³ Publicada en el Boletín Oficial del Estado número 245, de 11 de octubre de 2011.

2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

De acuerdo con el esquema que acaba de ser propuesto, la primera de las cuestiones que debe abordarse en el presente trabajo es la referente a la *evolución* que ha experimentado la regulación de la concurrencia del procedimiento de apremio con los procesos concursales.

En este sentido, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT de 1963) no vino a realizar precisión alguna acerca de la materia analizada en este trabajo hasta la modificación operada en aquella por la Ley 25/1995, de 20 de julio. No obstante, con anterioridad a su plasmación en sede legal, la concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con otros procesos ejecutivos venía siendo objeto de examen en el ámbito jurisdiccional.

En concreto, y en un primer instante, la doctrina conflictual se decantó por la no aplicación del artículo 9 de la **Ley de 26 de julio de 1922, de Suspensión de Pagos**⁴ al procedimiento administrativo de apremio, determinando lo anterior, que los apremios en curso no se paralizaran por la declaración de suspensión de pagos, admitiéndose también su inicio tras esta última⁵.

En un momento ulterior, el criterio ahora aludido fue objeto de modificación, de manera que los decretos resolutorios de cuestiones de competencia posteriores vinieron a precisar que el apremio solo resultaba preferente en los supuestos en que la Administración tributaria hubiese *embargado bienes con anterioridad* a la suspensión de pagos, aplicándose, por tanto, la regla general relativa a la prioridad de las trabas⁶.

Una vez indicado lo anterior, y en lo que a la regulación tributaria atañe, la redacción originaria de la LGT de 1963, como ya ha sido advertido, no incluyó precepto alguno referente a esta concreta materia –a salvo del reconocimiento del principio general de *no suspensión* de los procedimientos de apremio (art. 136.1)–, siendo la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969 (Decreto 2260/1969, de 24 de julio) la norma que vino a señalar, en su artículo 49.2, que «*El procedimiento de apremio no será acumulable a los judiciales, ni se suspenderá aunque el deudor comerciante haya solicitado declaración de hallarse en suspensión de pagos o el deudor no comerciante haya solicitado judicialmente de sus acreedores quita o espera, o ambas cosas, presentándose en concurso de acreedores*»⁷.

⁴ A tenor de los dos últimos párrafos del artículo citado en el texto: «*Los juicios ordinarios y los ejecutivos en que no se persigan bienes especialmente hipotecados o pignorados, que se hallaren en curso al declararse la suspensión de pagos, seguirán su tramitación hasta la sentencia, cuya ejecución quedará en suspenso mientras no se haya terminado el expediente. Desde que se tenga por solicitada la suspensión de pagos todos los embargos y administraciones judiciales que pudiera haber constituidos sobre bienes no hipotecados ni pignorados, quedarán en suspenso y sustituidos por la actuación de los Interventores, mientras esta subsista, con arreglo a las normas que señale el Juzgado*» (la letra normal es nuestra).

⁵ Cfr. GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 130; PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 1, 2004, pág. 219. En esta línea, puede citarse el Decreto de competencia de 11 de mayo de 1932.

⁶ Cfr. GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, op. cit., pág. 132. En este sentido, puede consultarse el Decreto de competencia de 2 de noviembre de 1967 [RJ 1967, 5395].

⁷ La letra normal es nuestra.

Sin perjuicio de lo que acaba de ser indicado, fue el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR de 1990) el que previó en sede normativa una regla precisa para dar solución a los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos de ejecución universal. En este sentido, el artículo 95 de dicho texto reglamentario vino a establecer, en estos casos, que «la preferencia para la continuación en la tramitación del procedimiento vendrá determinada por la prioridad en el tiempo de los mismos con arreglo a las siguientes reglas [...]. a) En los procedimientos administrativos de apremio se estará a la fecha de la providencia de embargo. b) En los procedimientos de ejecución o concursales universales, se estará a la fecha de la providencia de admisión en los supuestos de quita y espera y suspensión de pagos, a la del auto de declaración en los de concurso de acreedores y quiebras y a la de la resolución con que se inicie el procedimiento de ejecución en los demás casos».

Un criterio similar al que acaba de ser descrito se plasmó en la LGT de 1963 tras la reforma operada en esta última por la Ley 25/1995, de 20 de julio. A estos efectos, a raíz de la citada modificación legal, la letra b) del artículo 129.3 de la LGT entonces vigente vino a señalar que, en el caso de concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución universal, aquel tendría preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hubieran sido *objeto de embargo* en el curso del mismo, siempre que dicha traba se hubiese realizado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal⁸.

En términos generales, y de acuerdo con la normativa tributaria ahora comentada, la preferencia del procedimiento de apremio se hacía depender de que la efectiva *traba* de los bienes o derechos de los obligados tributarios hubiera sido practicada en un instante previo al inicio del proceso de ejecución universal. En concreto, la doctrina afirmó que la fecha a tomar en consideración para determinar la preferencia era la de *emisión de la diligencia de embargo*—no la de la providencia de embargo—, por ser este el momento en que se entiende producida la afección de los elementos patrimoniales⁹.

3. PROBLEMÁTICA EXISTENTE HASTA LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 38/2011, DE 10 DE OCTUBRE, DE REFORMA DE LA LEY CONCURSAL

Una vez examinados los antecedentes de la regulación de la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procesos de ejecución universal, resulta preciso centrarnos en la normativa

⁸ De conformidad con dicho precepto: «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 el caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas: [...] b) En los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal».

⁹ Cfr. VILLAR EZCURRA, M.: «Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal», *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2002, pág. 11; SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2004, págs. 13 y 14; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., pág. 33. Ya entre la jurisprudencia, pueden consultarse las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 7 de marzo de 1996 [RJ 1996, 2206] y 23 de marzo de 1998 [RJ 1998, 7461].

aplicable hasta el 1 de enero de 2012, momento este en que entrará en vigor la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC.

Así, y en lo que al ámbito tributario respecta, el artículo 164.1 de la LGT –en su redacción originaria– vino a establecer que «en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas: [...] b) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso», indicando el apartado segundo de dicho precepto que «En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso»¹⁰.

Por su parte, el artículo 55.1 de la LC vino a precisar, a estos efectos, que «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor»; no obstante, «Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio [...] con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor»¹¹.

Como puede observarse –a pesar de las discrepancias existentes entre los preceptos ahora transcritos¹²–, dicha regulación introdujo un importante cambio respecto de la inmediatamente anterior, dado que la preferencia del procedimiento de apremio vino a establecerse en atención a la fecha de la *providencia* del mismo nombre y no del embargo de los bienes y derechos del deudor¹³. Siendo esto así, resulta patente que se produjo la anticipación del momento del procedimiento de apremio

¹⁰ A estos efectos, llama la atención el hecho de que la LGT se refiera, de forma separada, a los procesos universales, por un lado, y a los concursales, por otro, como si los mismos fueran distintos, dado que –sabido es– la LC ha venido a unificar todos ellos en el denominado concurso de acreedores. Por su parte, PÉREZ-CRESPO PAYÁ [«La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *op. cit.*, págs. 224 y 225] ha estimado que la regla del artículo 164.1 b) de la LGT resultaba aplicable a los procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución diferentes a los derivados de la LC, esto es, a los anteriores a la entrada en vigor de este último texto legal, habiéndose pronunciado en idéntico sentido el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Barcelona de 24 de mayo de 2006 [AC 2006, 1261].

¹¹ Junto a ello, y en términos generales, el apartado segundo del artículo 55 de la LC señala que «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».

¹² En opinión de PÉREZ DE VEGA [«Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *Carta Tributaria*, núm. 13, 2005, pág. 8], la razón de esta defectuosa técnica legislativa y de redacción se encuentra en la falta de coordinación en las tramitaciones parlamentarias de la LGT y la LC. En este sentido, la LGT no incorporó la redacción propuesta por la disposición adicional undécima de la LC –que modificaba el art. 129 de la LGT de 1963– en lo que se refiere a la concurrencia de los procedimientos.

¹³ En este punto, es de destacar que en el Proyecto de LGT se mantenía la regla establecida en el RGR de 1990, previéndose la prioridad del procedimiento de apremio cuando la *providencia de embargo* emitida en su seno fuera anterior a la fecha de declaración del concurso; así, fue con ocasión de la tramitación parlamentaria de la citada ley cuando se introdujo la mención a la fecha de la providencia de apremio en orden a establecer la preferencia del procedimiento del mismo nombre, y ello con el objeto de adaptar dicho texto a la regulación de la LC.

a considerar para fijar la citada preferencia, conllevando ello un beneficio para la Administración tributaria en comparación con lo previsto en la LGT de 1963 ¹⁴.

Con el objeto de abordar las distintas deficiencias que presenta la regulación ahora aludida en lo que a esta cuestión respecta, analizaremos, en primer término, la problemática que suscitan los instantes a comparar para la determinación de la preferencia procedimental, para centrarnos, acto seguido, en el examen de los efectos derivados de la prioridad del procedimiento de apremio tributario, así como en la posibilidad de dictar la providencia de apremio tras la declaración del concurso.

a) Los momentos objeto de comparación para la determinación de la preferencia procedimental

De conformidad con los preceptos transcritos en el epígrafe precedente, para determinar la preferencia del procedimiento administrativo de apremio en los supuestos de concurrencia con un proceso concursal, hasta el instante en que entre en vigor de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, deben compararse *dos momentos* diversos: la fecha de la declaración del concurso y la fecha de la providencia de apremio, regla esta que presenta problemas de distinta índole que pasamos a exponer a continuación.

A este respecto, y en lo que al procedimiento de apremio concierne, aunque de los términos en que se expresan los artículos 164.1 b) de la LGT y 55.1 de la LC pudiera pensarse que ha de prevalecer la fecha de la *emisión* de la providencia de apremio, la doctrina ha venido entendiendo, de manera acertada, que la prioridad debe establecerse conforme a la fecha de *notificación* del referido documento, puesto que solo en dicho instante se considera iniciado el citado procedimiento, según indica el artículo 167.1 de la LGT ¹⁵.

Por su parte, y ya en lo que se refiere a la *declaración del concurso*, esta se produce en el momento en que se dicte el respectivo *auto* por el juez competente para ello ¹⁶. No obstante, la remisión a dicha fecha podría presentar problemas en determinadas circunstancias, y así lo ha venido a advertir DE LA PEÑA VELASCO ¹⁷, quien ha examinado esta cuestión distinguiendo, a estos efectos,

¹⁴ En opinión de MARÍN LÓPEZ [«Comentario al artículo 55 de la Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 581], que sea la fecha de la providencia de apremio la que establece la preferencia ha de ser duramente criticado, pues conlleva que todo procedimiento de apremio iniciado quede al margen del concurso, colocando a la Administración pública en una posición muy ventajosa, hecho este que amenaza la eficacia de la institución concursal.

¹⁵ PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *op. cit.*, págs. 225 y 226; CASCAJERO SÁNCHEZ, Á.: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», en AA.VV., *Ley General Tributaria. Comentarios y casos prácticos*, Registro de Economistas Asesores Fiscales-Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 700 y 701; PITA GRANDAL, A.M.^a, «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 793; PÉREZ DE VEGA, L.M.^a, «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 11; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 38; DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, págs. 24 y 25.

¹⁶ En concreto, la determinación de la fecha del auto de declaración del concurso no presenta problemas, pues el mismo se comunica a los acreedores y se anuncia en el Boletín Oficial del Estado (arts. 21.4 y 23 LC). En cualquier caso, ha de señalarse que la fecha a tomar en consideración será la de la declaración del concurso y no la de su notificación por parte del Juzgado (Auto de la Audiencia Provincial de León de 8 de marzo de 2010 [AC 2010, 369]).

¹⁷ *Vid.* DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, págs. 26 y 27.

entre el concurso voluntario y el necesario. En concreto, y en el primero de los casos mencionados, el juez del concurso dicta el correspondiente auto el mismo día de la solicitud de concurso o en el inmediato hábil siguiente (arts. 13 y 14 LC), si bien, cuando la declaración de concurso se demore, resultaría más adecuado considerar como momento que otorga la preferencia al procedimiento concursal aquel en que se instó la citada *solicitud* de forma completa ¹⁸.

A su vez, a idéntica solución ha de llegarse en el supuesto de concurso necesario, dado que este último puede ser declarado tras un cierto lapso de tiempo después de la presentación de la solicitud (arts. 15 y ss. LC). Así, en los casos ahora descritos la Hacienda Pública –concedora de la solicitud de concurso (arts. 164.3 LGT)– podría proceder a dictar la providencia de apremio con anterioridad a la emisión del auto por parte del juez, hecho este que sitúa al acreedor que ha instado la referida solicitud en una posición de desventaja, dado que le obliga a plantear tercerías de mejor derecho para mantener la posición jurídica de su crédito ¹⁹.

Ya desde otro punto de vista, si bien la mención relativa a la declaración del concurso no comporta problemática alguna, no sucede lo mismo en lo que concierne a la alusión a la *providencia de apremio* dictada en el respectivo procedimiento tributario. Como es sabido, dicho documento da inicio al procedimiento de apremio, pero ello no implica que comiencen las actuaciones ejecutivas sobre el patrimonio del deudor, sino que, por el contrario, se otorga un nuevo plazo para que el obligado tributario proceda al pago del débito (art. 62.5 LGT), transcurrido el cual podrán ejecutarse las garantías existentes o trabar bienes o derechos en cuantía suficiente para cubrir la deuda tributaria (art. 167.4 LGT). Siendo esto así, resulta del todo criticable que se determine la preferencia del procedimiento de apremio en atención a la referida providencia, pues esta última no conlleva afección material alguna del patrimonio del obligado al pago, circunstancia esta que no se produce hasta el instante en que el órgano competente embargue un bien o derecho concreto, formalizando la correspondiente diligencia.

En este sentido, entre la doctrina han sido prácticamente unánimes las *críticas* a la regulación acerca de esta cuestión, dado que vienen a compararse dos momentos que *no pueden reputarse homogéneos* –inicio del procedimiento de apremio tributario y declaración de concurso–, en tanto en cuanto el primero de ellos no comporta la afección del patrimonio del obligado tributario ²⁰.

Además, tal norma dista de encontrar un fundamento razonable; en primer término, porque la LGT incorpora dos reglas diversas en función de que el procedimiento de apremio concorra con procedimientos singulares o universales, habiendo advertido al respecto PÉREZ-CRESPO PAYÁ que «No se alcanza a comprender el porqué de la elección de dos momentos diferentes en el caso de concurrencia de procedimientos universales y singulares pues hasta la fecha la concurrencia de los procedimientos

¹⁸ En este mismo sentido se ha manifestado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., pág. 36. Acerca de esta cuestión, puede consultarse también el trabajo de PÉREZ ROYO, F.: «El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la "interpretación auténtica" contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 11, 2007, pág. 219.

¹⁹ SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», op. cit., pág. 17; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., pág. 37; DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», op. cit., pág. 27.

²⁰ Entre otros, SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», op. cit., pág. 16; GONZÁLEZ GARCÍA, J.M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Á.: «El crédito tributario en la Ley Concursal», *Tribuna Fiscal*, núm. 175, 2005, pág. 18 y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., págs. 37 y 38.

universales se resolvía siempre como una concurrencia de ejecuciones sobre bienes singulares»²¹. Así, hubiera resultado más correcto que se empleara en ambos casos –ejecuciones universales y singulares– un criterio idéntico para determinar el procedimiento preferente, cual es el momento de la realización del embargo²².

Por otro lado, y ya en segundo lugar, el artículo 55.1 de la LC viene a referirse también a la concurrencia de *ejecuciones laborales* con procesos concursales, estableciéndose en este punto que pueden continuar «las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso». En consecuencia, la regla a aplicar resulta distinta en función de que nos encontremos ante un procedimiento de apremio administrativo o una ejecución laboral, lo cual carece de toda lógica²³.

En cualquier caso, y a pesar de las fundadas críticas que ha suscitado la referida normativa, en aplicación de la misma la Administración tributaria podrá continuar el procedimiento de apremio cuando se haya notificado la providencia de idéntico nombre con anterioridad a la declaración del concurso, si bien entendemos que, ante una posible igualdad de fechas, será el proceso concursal el que goce de preferencia²⁴. Y, a la inversa, la ejecución universal resultará preferente en aquellas situaciones en que la declaración de concurso sea previa al momento en que tenga lugar la notificación de la referida providencia, pues, no en vano, el primer efecto derivado de dicha declaración es la paralización de las acciones de ejecución individuales promovidas por los diversos deudores contra el patrimonio del concursado (art. 55.2 LC).

Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que un sector doctrinal ha abogado por realizar una interpretación diferente de la normativa aplicable, precisando que la prioridad del procedimiento de apremio se produce solo cuando se ha practicado un *embargo* en un instante previo a la declaración del concurso²⁵. En idéntica línea, existen pronunciamientos de los Juzgados de lo Mercantil que han atendido, a la hora de dirimir la citada preferencia, a la existencia de una traba administrativa previa al procedimiento concursal²⁶, exigiendo, por tanto, un *doble requisito* para reconocer el derecho de

²¹ PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *op. cit.*, pág. 225.

²² En este mismo sentido se ha pronunciado DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, pág. 24.

²³ Dicha diferencia podría encontrar su razón de ser, como ha indicado PÉREZ ROYO [«El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la "interpretación auténtica" contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, pág. 219], en el hecho de que «la Agencia Tributaria fue más hábil que la Tesorería de la Seguridad Social en las negociaciones que condujeron al texto de la Ley Concursal».

²⁴ PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La Hacienda Pública y las situaciones concursales», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 737; PÉREZ DE VEGA, L.M.^a, «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 11. En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 26 de octubre de 1987 [RJ 1987, 8725].

²⁵ Cfr. SANCHO GARGALLO, I.: «Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 5, 2005, pág. 206; PRENDES CARRIL, P.: «Concurrencia de ejecuciones: apremio administrativo y concurso de acreedores», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 11, 2007, pág. 579; LAFUENTE TORRALBA, A.: «Concurso y ejecución singular: una relación difícil», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 8, 2008, pág. 581.

²⁶ Autos de los Juzgados de lo Mercantil de La Coruña de 19 de mayo de 2006 [AC 2006, 2104], Barcelona de 24 de mayo de 2006 [AC 2006, 1261] y Madrid de 15 de febrero de 2010 [AC 2010, 1307] y Sentencia del Juzgado de lo Mercantil

ejecución separada de la Hacienda Pública: que la providencia de apremio se haya dictado con anterioridad a la declaración del concurso y que se hayan embargado bienes del ejecutado antes de esta última –a lo que habrá que añadir, asimismo, que dichos elementos patrimoniales no resulten necesarios para la continuidad de la actividad económica–.

No obstante, y dado el tenor literal de la redacción originaria de los artículos 164.1 b) de la LGT y 55.1 de la LC, entendemos que la preferencia del procedimiento de apremio debería determinarse exclusivamente en función de la fecha de emisión de la providencia de apremio, pudiendo la Administración tributaria llevar a cabo la traba de elementos patrimoniales del deudor una vez declarado el concurso. En este sentido, ha de tomarse en consideración que es posible que, antes de tal declaración, los órganos de recaudación hayan emitido y notificado al deudor la correspondiente providencia de apremio, pero sin proceder al embargo de bienes; en estos supuestos, y de seguirse la interpretación expuesta en el párrafo precedente, la Hacienda Pública no podría proseguir el procedimiento de apremio, a pesar de que, en teoría, el mismo resulte preferente ²⁷.

b) La ejecución separada del crédito tributario

Una vez examinados los problemas que ha venido comportando la determinación de los instantes a tomar en consideración en orden a precisar la preferencia de las distintas ejecuciones concurrentes, y siguiendo el esquema antes propuesto, hemos de centrar nuestra atención en las dificultades que presenta la continuación del procedimiento de apremio tributario tras ser constatada su prioridad ²⁸. En concreto, analizaremos en el presente epígrafe los bienes que pueden ser objeto de traba por los órganos de la Hacienda Pública, las actuaciones que la Administración tributaria está facultada a realizar en el respectivo procedimiento una vez declarado el concurso, así como la cuantía que alcanza el débito tributario objeto de ejecución en estas situaciones.

En lo que a la primera de las referidas materias concierne, deben remarcarse las diferencias existentes al respecto entre las regulaciones concursal y tributaria que ahora se examinan, puesto que, en esta última, la preferencia del apremio administrativo no tiene limitado su ámbito objetivo, mientras que, en la LC, la citada prioridad depende de que los bienes trabados *no sean necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado* (art. 55.1 *in fine*) ²⁹.

de Álava de 28 de enero de 2005 [AC 2006, 301]. En contra de dicha interpretación puede consultarse la Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla de 11 de febrero de 2009 [AC 2009, 966].

²⁷ En este sentido ha venido a manifestarse DE LA PEÑA VELASCO [«La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, págs. 30 y 31] para quien tal interpretación «conduciría a vaciar de contenido la excepción contemplada en el artículo 55 de la Ley Concursal en todos aquellos casos en los que el procedimiento de apremio se haya iniciado antes de la declaración concursal pero sin que a dicha fecha se haya producido embargo alguno».

²⁸ En relación con esta cuestión, ha de tomarse en consideración que, aunque la Administración tributaria tenga derecho a la ejecución separada de su crédito, ello no tiene por qué evitar que aquella insinúe el mismo en el proceso concursal [VILLAR EZCURRA, M.: «Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal», *op. cit.*, págs. 11 y 12]. Sobre este particular nos remitimos al trabajo de SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *op. cit.*, pág. 20.

²⁹ SÁNCHEZ PINO, A.J.: «Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 10, 2009, págs. 336 y 337. Acerca de la aplicabilidad de la citada limitación al apremio administrativo consúltese el trabajo de DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La

En consecuencia, a la hora de analizar la *problemática* de la concurrencia del apremio tributario con un proceso de ejecución universal, no solo resulta necesario fijar en qué casos es preferente el procedimiento administrativo, sino que ha de precisarse, adicionalmente, cuándo es posible llevar a cabo el embargo de los bienes y derechos del obligado tributario (puesto que dicha prioridad no siempre otorga tal posibilidad), cuestiones ambas a cuya adecuada resolución no colaboran las dificultades interpretativas que plantean las normativas tributaria y concursal.

En este sentido, lo cierto es que la propia dicción del artículo 55.1 de la LC induce a confusión, dado que, aunque el momento para determinar la preferencia queda cifrado, como sabemos, en la fecha de la providencia de apremio, dicho precepto hace referencia, acto seguido, a que los *bienes objeto de embargo no resulten necesarios* para la actividad empresarial o profesional del concursado. De este modo, y dado que la citada providencia no conlleva la afección de bienes concretos, habrá que esperar al instante en que proceda a dictarse la correspondiente *diligencia de embargo* para precisar si será aplicable la limitación ahora examinada y, por tanto, si el procedimiento administrativo puede o no continuar ³⁰.

En cualquier caso, el legislador ha introducido una cautela en lo que a la posibilidad de realizar la traba respecta, cual es que las ejecuciones singulares no impliquen la desaparición del patrimonio empresarial preciso para la continuidad de la empresa, debiendo levantarse los embargos realizados sobre aquel, pues su prosecución se encuentra sancionada con la *nulidad de pleno derecho* (art. 55.3 LC) ³¹.

Siendo esto así, hemos de examinar qué se entiende por *bienes necesarios* para la continuidad de la actividad del concursado, cuestión esta que dista de resultar sencilla y que habrá de determinarse en función de las circunstancias propias de cada supuesto concreto ³². En este punto, DUPUY LÓPEZ ha indicado que se distinguen *dos tesis* en relación con la limitación recogida en el segundo párrafo del artículo 55.1 de la LC: la primera, de acuerdo con la cual dicho precepto excluye la traba de los inmuebles u objetos precisos para el desarrollo de la actividad del concursado; y, la segunda, que admite que la restricción pueda afectar también al embargo de dinero ³³. No obstante, a nuestro juicio, ha de man-

ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, págs. 36 y 37 y, sosteniendo la tesis contraria, el de MARÍN LÓPEZ, M.J.: «Comentario al artículo 55 de la Ley Concursal», *op. cit.*, págs. 579 y 580.

³⁰ SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *op. cit.*, pág. 16; GARCÍA FERNÁNDEZ, E.: «La defensa del crédito público pese a la nueva Ley Concursal», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2006, pág. 14.

³¹ A estos efectos, RUBIO SOLER [«La recaudación en la nueva LGT», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 650] ha estimado que la citada previsión también afectará a los procedimientos de apremio que se encuentren en estado avanzado, incluso con los bienes ya trabados, debiendo procederse en estos casos al levantamiento de los embargos practicados.

³² En concreto, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 9 de mayo de 2008 [JUR 2008, 339455] ha indicado que la determinación de dicha necesidad ha de llevarse a cabo en atención a la situación individualizada del deudor de que se trate, eludiendo criterios de carácter abstracto. A su vez, la Sentencia del mismo órgano de 21 de septiembre de 2009 [JUR 2009, 436716] ha advertido que la fijación de la necesidad de los bienes es una cuestión de hecho, sometida al principio de aportación de parte, correspondiendo la carga de la prueba al deudor. Ya en el ámbito doctrinal, DE LA PEÑA VELASCO [«La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, págs. 40 y 41] ha venido a señalar que «el juicio sobre la necesidad de un determinado bien para la continuidad de la actividad [...] habrá de llevarse a cabo por comparación entre el concreto bien que se pretende embargar y la trascendencia que ello tenga para la continuidad de la actividad en ese momento y sobre la base de las circunstancias de todo orden (coyuntura económica general, inflación, disponibilidad del crédito, situación financiera de la empresa, etc.) concurrentes en la fecha del embargo».

³³ DUPUY LÓPEZ, A.: «Las obligaciones tributarias ante el concurso de acreedores», *Impuestos*, núm. 5, 2010, pág. 25. A estos efectos, la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo de 29 de septiembre de 2006 [JUR 2007, 368573] hace

tenerse una interpretación estricta acerca de qué bienes se consideran necesarios, puesto que, en otro caso, se vaciaría de contenido el derecho de ejecución que corresponde a la Administración ³⁴.

Por otra parte, hemos de remarcar el hecho de que la «necesidad» de unos concretos bienes no puede equipararse a la «afección» de los mismos a una actividad empresarial ³⁵; en este sentido, el concepto citado en primer lugar exige no solo que los elementos patrimoniales estén dedicados a una determinada actividad económica, sino que además resulten imprescindibles o muy convenientes, de manera que sin ellos no sea posible la prosecución de aquella o tal continuidad se produzca en condiciones deficientes ³⁶.

En suma, los efectos derivados de la prioridad del procedimiento de apremio quedan supeditados, desde un punto de vista objetivo, a que los bienes que se traben no resulten necesarios para el normal desarrollo de la actividad profesional o empresarial del concursado; no obstante, la limitación apuntada no será aplicable, a nuestro juicio, cuando se constate que aquella no va a gozar de continuidad ³⁷, permitiéndose, en estos casos, la traba de los bienes arriba referidos ³⁸.

Por lo demás, de acuerdo con el criterio mantenido hasta ahora por la práctica totalidad de la doctrina y la jurisprudencia, la necesidad de los bienes trabados para la actividad del deudor deberá ser

alusión a nulidad de la traba de la totalidad de los créditos debidos por los deudores del concursado, dada la necesidad de dichos bienes para la continuación de la actividad económica; por otro lado, el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Santander de 6 de septiembre de 2008 [JUR 2009, 82175] ha venido a declarar la nulidad del embargo de dinero practicado por la misma razón antes aludida, y, por fin, el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Barcelona de 6 de octubre de 2010 [JUR 2010, 354224] se refiere a la necesidad de los inmuebles que integran una promoción de viviendas. Por su parte, el Auto del Juzgado de lo Mercantil de La Coruña de 12 de junio de 2006 [JUR 2007, 368580] hace mención a la posibilidad de practicar el embargo de dinero ante la escasa entidad de aquel.

- ³⁴ Consúltense, en esta línea, el trabajo de VALERO LOZANO, N.: «La Ley General Tributaria y la normativa concursal», en AA.VV., *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2005, pág. 182. Además, también se refiere a la necesidad de realizar una interpretación estricta de dicha previsión la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 21 de septiembre de 2009 [JUR 2009, 436716].
- ³⁵ En esta línea, consideramos acertada la opinión de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ [*La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 42] cuando afirma que «todos los bienes necesarios estarán afectos, pero no todos los que tienen esta cualidad serán indispensables para garantizar el mantenimiento de la actividad empresarial». Ya en el ámbito jurisprudencial se pronuncia, en idéntico sentido, el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Álava de 28 de enero de 2005 [AC 2006, 301]. Por el contrario, los Autos del Juzgado de lo Mercantil de Málaga de 22 de julio de 2005 [AC 2005, 1249] y de la Audiencia Provincial de Barcelona de 26 de febrero de 2007 [JUR 2007, 204326] han entendido que el concepto de bien necesario resulta más amplio que el de elemento afecto. En relación con las críticas que merece dicha postura nos remitimos a la obra de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ arriba citada.
- ³⁶ SANCHO GARGALLO, I.: «Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado», *op. cit.*, pág. 208; LAFUENTE TORRALBA, A.: «Concurso y ejecución singular: una relación difícil», *op. cit.*, pág. 583.
- ³⁷ No obstante, tal regla sí será aplicable cuando en fase de liquidación se proceda a la enajenación de unidades productivas en funcionamiento que supongan la continuación de la actividad profesional o empresarial del concursado (art. 149.1.1.º LC) [LINARES GIL, M.: «Jurisdicción del juez del concurso y autotutela administrativa», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 8, 2008, pág. 166].
- ³⁸ Cfr. VALERO LOZANO: «La Ley General Tributaria y la normativa concursal», *op. cit.*, pág. 183; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 43; HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: «Artículos 160 a 177 de la LGT», en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, pág. 1.076. Así lo han venido a advertir, a su vez, los Autos de la Audiencia Provincial de Lugo de 18 de mayo de 2006 [JUR 2006, 198743] y de los Juzgados de lo Mercantil de Vizcaya de 22 de marzo de 2005 [AC 2005, 247] y Alicante de 23 de marzo de 2006 [AC 2006, 372].

determinada por el *juez del concurso*³⁹, en virtud de su competencia exclusiva y excluyente acerca de la ejecución del patrimonio del concursado (art. 8.3.º LC)⁴⁰. En estos supuestos, por tanto, la Administración habrá de poner en conocimiento del susodicho juez la traba de ciertos elementos patrimoniales, para que sea este quien concrete si los mismos son necesarios o no conforme a la normativa concursal⁴¹.

Centrándonos ya en las actuaciones que la Administración está facultada a realizar una vez verificada la preferencia del apremio tributario, y dejando a salvo la antedicha limitación, el procedimiento podrá desarrollarse, a nuestro juicio, hasta su terminación, lo cual implica, como ya hemos indicado, la posibilidad de *proceder ejecutivamente sobre los bienes y derechos del deudor*⁴².

Así, en nuestra opinión, la preferencia del apremio tributario afecta a *todo el patrimonio del concursado*, puesto que, como es sabido, la providencia de apremio no conlleva la traba de un determinado bien o derecho, sino que se limita a prevenir dicha actuación para el caso de que no se realice el ingreso correspondiente en el plazo establecido a tal efecto⁴³. Empero, y como ya hemos señalado en un instante anterior, un sector de la doctrina ha venido a defender que la prioridad del procedimiento de apremio se produce solo sobre los bienes que hubieran sido *objeto de afección* por los órganos administrativos con anterioridad a la declaración del concurso⁴⁴.

³⁹ PÉREZ DE VEGA, L.M.^a, «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 10; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 44; PRENDES CARRIL, P.: «Concurrencia de ejecuciones: apremio administrativo y concurso de acreedores», *op. cit.*, pág. 580; LÓPEZ DÍAZ, A.: «Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2010, pág. 82; DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, pág. 33. En este concreto sentido se han manifestado las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 19 de octubre de 2005 [RJ 2005, 7671] y de 22 de junio de 2009 [RJ 2010, 1980] y el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Santander de 11 de abril de 2007 [JUR 2008, 350832]; no obstante, también se ha defendido la tesis contraria en alguna ocasión (Auto de la Audiencia Provincial de Lugo de 18 de mayo de 2006 [JUR 2006, 198743]).

⁴⁰ Así, y de conformidad con el artículo 8.3.º de la LC, «La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en las siguientes materias: [...] Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado». A su vez, el artículo 9 de dicho texto legal viene a indicar que la jurisdicción del juez se extiende a todas las cuestiones prejudiciales administrativas «directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal». Junto a dichos preceptos, ha de hacerse alusión al artículo 86 ter.1.3.º de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, a cuyo tenor: «Los juzgados de lo mercantil conocerán de cuantas cuestiones se susciten en materia concursal, en los términos previstos en su ley reguladora. En todo caso, la jurisdicción del juez del concurso será exclusiva y excluyente en las siguientes materias: [...] Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado».

⁴¹ Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 22 de diciembre de 2006 [RJ 2007, 8690]. Asimismo, la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 de junio de 2010 [RJ 2010, 4158] ha venido a indicar, en este sentido, que la ejecución de los bienes no puede llevarse a cabo sin el previo pronunciamiento judicial acerca de la vinculación de los mismos con la continuidad de la empresa.

⁴² En este mismo sentido se pronuncian CASCAJERO SÁNCHEZ, Á.: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», *op. cit.*, pág. 702 y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *op. cit.*, págs. 15 y 16.

⁴³ Ello contrasta con la situación existente en sede de la LGT de 1963, en la cual no se decretaba la preferencia del procedimiento administrativo en su conjunto, sino de cada uno de los embargos en concreto [PÉREZ DE VEGA, L.M.^a, «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 9]. Idéntica opinión mantiene, acerca de este asunto, SERRANO ANTÓN [«Recaudación tributaria», en PALAO TABOADA, C. (coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 492], quien ha venido a recordar que, en la normativa anterior, si los bienes embargados no cubrían el importe de la deuda, la Administración debía esperar a la terminación del proceso concursal para proseguir con el cobro.

⁴⁴ En relación con esta cuestión, nos remitimos al epígrafe 3 a) del presente trabajo. Por su parte, LINARES GIL [«Los créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿una contrarreforma?», *Revista de*

Junto a lo anterior, hemos de señalar que han surgido tesis que afirman que, en estas situaciones, la Administración tributaria no puede enajenar los bienes previamente trabados y cobrar con ellos su débito⁴⁵; en este concreto sentido, DELGADO PACHECO ha entendido que la continuación del procedimiento tiene lugar «solo a los efectos de practicar un embargo cautelar sobre los bienes del concursado sin que tales bienes pudieran ser objeto de ejecución»⁴⁶.

A nuestro juicio, carece de fundamento otorgar la prioridad al procedimiento de apremio si no se permite a la Administración tributaria proceder a la ejecución forzosa de bienes en cuantía suficiente para lograr el cobro de la cuantía adeudada, pues esta es, como resulta patente, la finalidad del procedimiento de recaudación ejecutiva⁴⁷. En este sentido, el artículo 164.1 b) de la LGT se refiere a la preferencia del procedimiento de apremio «para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo»⁴⁸, junto a lo cual, y a mayor abundamiento, el artículo 24.4 de la LC permite la inscripción de los embargos administrativos –realizados ex art. 55.1 del mismo texto legal– una vez practicada la anotación preventiva de declaración del concurso, resultando posible, por tanto, efectuar la ejecución administrativa de los bienes⁴⁹.

En otro orden de cuestiones, es preciso tomar en consideración un problema adicional que surge a la hora de aplicar la norma de concurrencia ahora examinada; así, y como ya ha sido advertido con anterioridad, el privilegio procedimental *no altera la calificación de los créditos* tributarios –los cuales podrán ser créditos con privilegio general, ordinarios o subordinados⁵⁰–, motivo por el cual los

Derecho Concursal y Paraconcursal, núm. 1, 2004, págs. 253 y 254] ha señalado que «sorprende especialmente la regla que permite la continuación en apariencia incondicionada de los procedimientos administrativos de ejecución iniciados en virtud de la providencia de apremio sin especificar si la continuación se predica solo de los bienes y derechos previamente trabados [situación actual prevista en el art. 129 de la Ley General Tributaria (LGT)] o si también permite realizar nuevas trabas con fuerza ejecutiva una vez iniciado el concurso. La primera alternativa no solo es la coincidente con el régimen anterior a las reformas legales de 2003 sino la coherente con la contraexcepción con que concluye el párrafo, conforme a la cual no podrán continuar dichas ejecuciones administrativa o laboral si el bien objeto de embargo resulta necesario para la continuidad del proceso productivo del deudor, lo que parece presuponer la existencia ya del embargo».

⁴⁵ Así, algún autor ha venido a advertir que, a pesar de la posibilidad de continuar el proceso ejecutivo en tramitación por parte de la Administración tributaria, el mismo habrá de ser llevado a cabo ante el juez del concurso ex artículos 86 ter.1.3.º de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y 8.3.º de la LC [MARÍN LÓPEZ, M.J.: «Comentario al artículo 55 de la Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 583].

⁴⁶ DELGADO PACHECO, A.: «Artículos 160 a 173 de la LGT», en MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (coords.), *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario-Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, pág. 739.

⁴⁷ En relación con esta cuestión, pueden consultarse las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 18 de octubre de 2010 [JUR 2010, 389496] y de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 8 de enero de 2010 [JUR 2010, 83332].

⁴⁸ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: «Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores», *op. cit.*, pág. 338.

⁴⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 36. En este sentido, consúltese también el trabajo de SÁNCHEZ ONDAL, J.J.: «Los créditos de las Haciendas Locales ante la futura Ley Concursal», *Tributos Locales*, núm. 30, 2003, pág. 68.

⁵⁰ A estos efectos, PÉREZ-CRESPO PAYÁ [«La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *op. cit.*, pág. 229] ha afirmado que «En el sistema en vigor antes de la entrada en vigor de la Ley Concursal, la preferencia procedimental tenía pleno sentido en la medida en que el crédito realizado a través del procedimiento de apremio previo era un crédito privilegiado, con derecho de abstención, que no resultaba afectado por el convenio a que se pudiera llegar salvo decisión expresa de su titular. Pero esta situación se ha modificado profundamente en la Ley Concursal». Acerca de esta cuestión, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ [La Hacienda Pública y los procesos concursales, *op. cit.*, pág. 31] sostiene que lo deseable sería que ambos aspectos –prioridad procedimental y privilegio del crédito– estuvieran coordinados.

acreedores interesados podrán presentar una *tercería de mejor derecho*⁵¹, evitándose así que la ejecución separada del patrimonio del concursado por parte de la Hacienda Pública suponga un perjuicio en las posibilidades de cobro de quienes ostentan un crédito preferente al de la Administración⁵².

Ya para finalizar, la última cuestión que ha de tomarse en consideración en relación con la ejecución separada del crédito tributario en situaciones de concurso aparece referida a la determinación de la *cuantía* de aquel. En concreto, la deuda objeto de ejecución estará compuesta, en principio, tanto por la cantidad dejada de ingresar en periodo voluntario de pago, como por los recargos del periodo ejecutivo, los intereses y las costas del procedimiento de apremio (art. 169.1 LGT); no obstante, han de tenerse en cuenta los efectos que la declaración del concurso puede conllevar en este ámbito.

Así, el artículo 59.1 de la LC prevé que se *suspenderá el devengo de intereses* una vez declarado el concurso, motivo por el cual entendemos que la Administración únicamente podrá embargar bienes para hacer frente a los intereses calculados hasta la referida fecha⁵³. Por su parte, y en lo que a los *recargos* concierne, su exigencia dependerá del instante en que se produzca el inicio del proceso concursal; de esta forma, si el auto correspondiente es dictado en un momento en que no han transcurrido los plazos de pago otorgados en la providencia de apremio, se devengará el recargo de apremio reducido (del 10%) y, si ello se produce una vez finalizados dichos plazos, deberá exigirse el recargo de apremio ordinario (del 20%) (art. 28 LGT)⁵⁴. Por lo demás, y siguiendo esta línea argumental, opinamos que las *costas* del procedimiento de apremio podrán ser incluidas en la cuantía del embargo en tanto las mismas hayan sido ocasionadas antes de la declaración del concurso.

c) La posibilidad de dictar la providencia de apremio tras la declaración del concurso

A lo largo de los epígrafes precedentes hemos examinado las diversas reglas relativas a la preferencia del procedimiento de apremio cuando el mismo concurre con un procedimiento de ejecución universal; sin embargo, resulta preciso analizar, a continuación, las particularidades existentes en este ámbito en aquellos casos en que la Administración tributaria no goce del derecho de ejecución separada.

⁵¹ Cfr. PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *op. cit.*, pág. 231; SANCHO GARGALLO, I.: «Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado», *op. cit.*, pág. 206. En estas situaciones, DE LA PEÑA VELASCO [«La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *op. cit.*, págs. 29 y 30] ha indicado que «no tiene mucho sentido, desde un punto de vista puramente pragmático, que la Administración desarrolle al margen del procedimiento concursal un procedimiento administrativo cuyo simple desarrollo implica la realización de un gasto público cuando el efecto derivado de la culminación del procedimiento no va a ser necesariamente la obtención de un ingreso a favor de la propia Hacienda Pública, sino la consignación del importe obtenido en la enajenación ante el Juzgado en el que se tramite el concurso».

⁵² Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: «Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores», *op. cit.*, pág. 342. A este respecto, ha de tomarse en consideración que SANCHO GARGALLO [«Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado», *op. cit.*, pág. 207] ha señalado que regirán las reglas de prelación de los créditos extraconcursoales a los efectos de resolver una eventual tercería, pues las normas atinentes a dicha cuestión previstas en la LC operan únicamente dentro del concurso (art. 89.1 LC). No obstante, se han pronunciado en sentido contrario PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La Hacienda Pública y las situaciones concursales», *op. cit.*, pág. 756 y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, págs. 47 y 48.

⁵³ A favor de la suspensión del devengo de los intereses de demora en el procedimiento de apremio en estos supuestos se han pronunciado PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La Hacienda Pública y las situaciones concursales», *op. cit.*, pág. 756, y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 45.

⁵⁴ Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 46.

En términos generales, una vez iniciado el concurso la Administración tributaria no puede cobrar sus créditos a través de la ejecución de bienes del deudor⁵⁵. Así, en los casos en que los órganos de recaudación no hayan procedido a dictar la correspondiente providencia de apremio con anterioridad a la declaración del concurso, decae la posibilidad de ejecución separada del procedimiento de ejecución administrativa, debiendo ajustarse la actuación tributaria al régimen previsto en la normativa concursal.

Dejando aparte las actuaciones que la Hacienda Pública puede efectuar en el seno del proceso concursal, el primer interrogante que ha de examinarse aparece centrado en el hecho de si resulta posible, en estas circunstancias, que la Administración tributaria proceda a trabar embargos con una finalidad meramente *cautelar* –no ejecutiva–. En este sentido, bajo la vigencia de la LGT de 1963 se admitía el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio tras el inicio del proceso concursal, siempre que aquel finalizase con una anotación preventiva de embargo, quedando la ejecución de los bienes trabados a resultas de la terminación del concurso de acreedores⁵⁶; no obstante, dicha posibilidad no puede reputarse correcta a la luz de la LC⁵⁷.

Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse de inmediato que el artículo 164.2 de la LGT contempla la posibilidad de *dictar la providencia de apremio*, devengándose los correspondientes *recargos del periodo ejecutivo*, una vez iniciado el respectivo proceso concursal, «si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso». Dicha previsión resulta, sin duda, especialmente problemática, ya que el precepto citado parece posibilitar, en estos casos, el inicio automático del procedimiento de exigencia coactiva de la deuda tributaria si hubiesen concurrido los requisitos necesarios para dictar la providencia de apremio –esto es, el impago de la deuda tributaria– en una fecha previa al instante de la declaración del concurso.

Como no podría ser de otro modo, la citada previsión ha sido objeto de crítica por parte de nuestra doctrina⁵⁸, dado que la emisión de la providencia de apremio por la Administración tributaria, en la hipótesis arriba indicada, contradice claramente el mandato recogido en el artículo 55.1 de la LC, el cual impide, de forma taxativa, el inicio o la prosecución de procedimiento ejecutivo alguno una vez que ha tenido lugar la declaración del concurso. En consecuencia, entendemos que es evidente que la mera emisión de la providencia de apremio no podrá dar lugar a que la referida Administración realice la ejecución sobre los bienes del concursado⁵⁹.

⁵⁵ En esta línea, el artículo 55.3 de la LC declara la *nullidad* de las actuaciones que se practiquen en contravención con lo establecido en los apartados 1 y 2 de dicho precepto.

⁵⁶ Consúltense en este sentido las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 21 de marzo de 1994 [RJ 1994, 2519], 23 de marzo de 1998 [RJ 1998, 7350] y 13 de octubre de 2004 [RJ 2005, 5052].

⁵⁷ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: «Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores», *op. cit.*, págs. 342 y 343 y «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *op. cit.*, pág. 23; PÉREZ DE VEGA, L.M.^a: «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 14; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 49. Así, este último autor (pág. 51) ha indicado que las medidas cautelares que pretendan adoptarse deberán ser solicitadas al juez del concurso y ser autorizadas por este (arts. 8.4.º y 17 LC).

⁵⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Procedimientos de recaudación», en CALVO ORTEGA, R. (dir.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 617; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 46.

⁵⁹ En relación con esta cuestión, puede resultar clarificadora la dicción del artículo 50.2 del Real Decreto 1415/2004, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, a tenor del cual: «Si no se hubiese dic-

Junto a lo anterior, dicha previsión conlleva también problemas de otra índole, ya que no aclara ni los efectos del inicio del procedimiento de apremio, ni las actuaciones a llevar a cabo por la Administración tributaria con posterioridad a la emisión de la providencia de apremio, resultando especialmente criticable que puedan llegar a devengarse intereses o el recargo del periodo ejecutivo procedente en estos supuestos, en manifiesta contradicción con lo establecido en la normativa concursal ⁶⁰.

En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ ha señalado que dicha regla no solo contradice lo previsto en el artículo 55 de la LC, sino que demora la determinación exacta de la deuda de la Hacienda Pública, no aclara el procedimiento a seguir por parte de la Administración tras dictar la providencia de apremio e incrementa el crédito tributario en un momento en que el deudor no puede evitarlo; a estos efectos, el citado autor entiende –de manera acertada– que en los casos de concurso debería exigirse únicamente el recargo ejecutivo del 5 por 100, dejando al concursado en la misma posición que quien ha satisfecho el débito tributario en periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio ⁶¹.

Por lo demás, únicamente resta advertir que, en estas hipótesis en que el apremio tributario *no goza de preferencia*, las actuaciones de los órganos de recaudación en relación con el patrimonio del obligado al pago dependerán del propio desarrollo del proceso concursal, el cual se ajustará a lo previsto en su normativa reguladora, cuestión esta que no entramos a analizar por exceder los límites del presente trabajo.

4. MODIFICACIONES PREVISTAS EN LA LEY 38/2011, DE 10 DE OCTUBRE, DE REFORMA DE LA LEY CONCURSAL

Una vez examinada la problemática que ha venido presentando la normativa relativa a la concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con un proceso concursal, pasamos a analizar las modificaciones que a este respecto contiene la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC, cuya entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2012. No obstante, y antes de centrarnos en los cambios previstos en torno a la referida cuestión, es necesario advertir que muchas de las conclu-

tado providencia de apremio cuando se declare el concurso, se seguirá el procedimiento recaudatorio establecido en este reglamento hasta la notificación de dicha providencia, cuando proceda, suspendiéndose cualquier actuación ejecutiva posterior a resultados de lo que se acuerde en el procedimiento concursal».

⁶⁰ En concreto, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2010 [JUR 2010, 290536], haciendo referencia a una ejecución de índole laboral, ha señalado que «la imposición de recargos (de apremio y de mora) supone admitir el incremento progresivo de la masa pasiva más allá de la declaración de concurso y ni uno ni otro tienen sentido en su aplicación sobre créditos concursales pues declarado el concurso no es posible iniciar ejecuciones singulares ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor (artículo 55), ni cabe tampoco incrementar el nominal de una deuda con intereses de ningún tipo (con la única excepción prevista en el artículo 59 para los créditos salariales)».

⁶¹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Procedimientos de recaudación», *op. cit.*, pág. 617. Por su parte, comparten un parecer idéntico PÉREZ DE VEGA, L.M.^a: «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 14, y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 46. En contra de esta opinión se ha manifestado CASCAJERO SÁNCHEZ [«Actuaciones y procedimientos de recaudación», *op. cit.*, pág. 702], autora esta que estima que, si en el momento de declaración del concurso la deuda tributaria se hallaba en periodo ejecutivo, deberán devengarse los recargos correspondientes en función del instante en que se efectúe el pago.

siones a las que hemos llegado en los epígrafes precedentes de este trabajo siguen siendo válidas a la vista de la nueva regulación ⁶².

En concreto, la primera de las modificaciones que resulta preciso tomar en consideración se contiene en el apartado cuarenta y dos del artículo único de la referida ley, el cual viene a otorgar la siguiente redacción al apartado primero del 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.»

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»* ⁶³.

Asimismo, se modifica el apartado tercero del precepto de la LC arriba citado, el cual pasará a disponer:

«Cuando las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos» ⁶⁴.

Por su parte, el apartado ciento diecisiete del artículo único la ley ahora analizada modifica la disposición final undécima de la LC, disponiendo la reforma del artículo 164 de la LGT ^{65, 66}, precepto este que vendrá a establecer:

«1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio

⁶² A estos efectos, ha de señalarse que, a salvo de los artículos que serán examinados en el presente epígrafe, los preceptos de la LC a los que se ha hecho referencia a lo largo de este trabajo no han sido objeto de modificaciones que incidan en la regulación de la concurrencia del procedimiento de apremio y el proceso concursal.

⁶³ La letra normal es nuestra.

⁶⁴ Véase nota anterior.

⁶⁵ En este sentido, es evidente que, aprobada la reforma del artículo 55.1 de la LC en los términos ahora descritos, debía modificarse el artículo 164 de la LGT, dada su patente contradicción con la nueva redacción de aquel. No obstante, en nuestra opinión, la previsión de la LC resultaría del todo aplicable aun sin la anterior modificación, y ello no solo por tratarse de una norma posterior a la LGT, sino porque el propio apartado segundo del artículo 164 de este último texto legal establece que «En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal [...]», circunstancia esta a la que ha de añadirse que la disposición adicional octava de la LGT viene a indicar que «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

⁶⁶ En lo que se refiere a dicha modificación, ha de señalarse que –conforme a la disp. trans. novena de la Ley 38/2011, de 10 de octubre– la misma se aplicará a «los concursos en tramitación a la fecha de entrada en vigor de esta ley respecto de las ejecuciones que respectivamente no se hubiesen reanudado o iniciado tras la declaración de concurso».

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.

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del 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.

3. Los jueces y tribunales colaborarán con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria».

Transcritas las modificaciones que la ley de reforma de la LC ha previsto en los artículos 55 de dicho texto legal y 164 de la LGT, pasamos a examinar el contenido de tales cambios, así como sus eventuales repercusiones en la regulación de la concurrencia del procedimiento de apremio con un proceso concursal.

En este sentido, y en lo que respecta a la precisión del momento a tener en cuenta para determinar la prioridad del procedimiento de apremio, la citada normativa hace alusión a que se haya dictado la *diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de declaración del concurso*. De este modo, se modifica la referencia a la providencia de apremio en cuanto fecha a tomar en consideración para fijar la preferencia del apremio tributario, haciéndose mención al instante en que es afectado un concreto bien o derecho por parte de los órganos de recaudación, regla esta que, tradicionalmente, ha sido la prevista en los supuestos de concurrencia entre dos embargos.

En cualquier caso, el cambio producido a la hora de determinar la preferencia del procedimiento de apremio no puede más que reputarse del todo lógico, pues soluciona ciertos problemas que comportaba la remisión a la providencia de apremio en este ámbito, y ello en atención a diversos motivos que pasamos a exponer a continuación.

Así, y en primer término, ha de recordarse que dicha previsión resulta semejante a la contenida en la normativa anteriormente vigente [art. 129.3 b) LGT de 1963] y a la recogida tanto en relación con la concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución [art. 164.1 a) LGT], como en lo que concierne a la regla referida a la concurrencia del concurso de acreedores con procesos de ejecución de índole laboral (art. 55.1 LC). En consecuencia, nos encontramos ante una solución acorde con los antecedentes legales y con el resto de la normativa existente en materia de concurrencia de procedimientos ejecutivos.

A mayor abundamiento, y en segundo lugar, tomando como fechas de referencia las de emisión de la diligencia de embargo y de declaración del concurso vienen a compararse dos *momentos homogéneos* para determinar la posibilidad de continuar el procedimiento administrativo de apremio. En este sentido, debe señalarse que el embargo –y, por tanto, la concreta afectación de bienes o derechos al procedimiento de recaudación– se entiende producido en el instante de la emisión de la diligencia, sin necesidad de su notificación⁶⁷, pues los efectos de la traba se despliegan desde que la misma es acordada, con independencia de su publicidad⁶⁸. Junto a lo anterior, hemos de destacar que la prioridad viene establecida por la *traba* de los bienes o derechos –materializada en la *diligencia de embargo*–, aclarándose las dudas que suscitaba, en este concreto aspecto, el RGR de 1990, dado que este último texto normativo hacía referencia a la providencia de embargo para fijar tal preferencia⁶⁹.

⁶⁷ A estos efectos, en el ámbito del Derecho procesal, el artículo 587.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil viene a precisar que: «El embargo se entenderá hecho desde que se decreta por el Secretario judicial o se reseñe la descripción de un bien en el acta de la diligencia de embargo, aunque no se hayan adoptado aún medidas de garantía o publicidad de la traba».

⁶⁸ Así vinieron ya a señalarlo diversos autores en relación con la remisión que efectuaba el artículo 164.1 a) de la LGT –en su redacción originaria– a la diligencia de embargo, a la hora de determinar la prioridad en caso de concurrencia del procedimiento de apremio con un proceso de ejecución singular [DAGO ELORZA, I.: «Artículos 160 a 177 de la LGT», en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 1.071; PÉREZ DE VEGA, L.M.^a, «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 6; ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L.M.^a: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova-Landwell, Valladolid, 2006, pág. 696]. Dichos autores fundan su opinión en diversos pronunciamientos del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, como la Sentencia de 2 de abril de 2001 [RJ 2001, 9255].

⁶⁹ Acerca de esta cuestión, recuérdese que el RGR de 1990 atendía a la *providencia de embargo* para establecer dicha prioridad, resultando complejo verificar la fecha de emisión de tal acto, pues el mismo no era objeto de notificación.

A su vez, y como tercer argumento a favor de la modificación ahora examinada, entendemos que la alusión a la fecha de emisión de la diligencia de embargo resulta adecuada en orden a precisar si los bienes o derechos trabados son *necesarios* para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor (art. 55.1 LC) y, por tanto, para fijar la posible continuación del procedimiento de apremio tributario. Así, vienen a solucionarse algunos de los problemas que suscitaba la normativa anterior en este punto, sin perjuicio de que, en la práctica, siga resultando complejo determinar la necesidad de unos concretos bienes para la realización de una actividad productiva.

Por lo demás, y ya en último lugar, opinamos que la aplicación de la nueva regla sobre concurrencia que ahora examinamos permitirá concretar con mayor precisión la *cuantía* a la que asciende el débito tributario que podrá ser objeto de cobro por el procedimiento de apremio. En este sentido, y dado el instante procedimental en que se emite la diligencia de embargo, aquel estará integrado por la cuota, el recargo de apremio ordinario –del 20%–, así como por los intereses de demora y las costas originados en un instante anterior al de la declaración del concurso.

Una vez analizada la modificación recogida en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en lo que se refiere a la regulación de la concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con un proceso de índole concursal, ha de resaltarse que la más trascendente de las consecuencias derivadas de la citada reforma queda centrada en el hecho de que el procedimiento de apremio podrá continuar únicamente sobre aquellos *elementos patrimoniales trabados con anterioridad a la declaración del concurso*. Por tanto, y a diferencia de lo que sucedía, a nuestro juicio, con anterioridad, la Administración tributaria no podrá desarrollar el procedimiento de apremio sobre bienes o derechos que no hubieran sido objeto de un embargo previo a la declaración del concurso, sobre los cuales tendrá plena eficacia este último proceso.

En otro orden de cuestiones, y a pesar de las indudables ventajas que la reforma objeto de estudio conlleva, la misma no soluciona, empero, la totalidad de las dificultades que se derivan de la regulación de la concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con un proceso de ejecución universal.

De esta manera, y en primer término, debe advertirse que, de conformidad con la nueva redacción del artículo 55.1 de la LC, el procedimiento de apremio podrá desarrollarse únicamente hasta que haya sido aprobado el *plan de liquidación*, lo cual supone una nueva limitación para la actuación de la Administración tributaria, en cuanto esta última habrá de suspender la ejecución en el instante en que aquel resulte aprobado en el seno del concurso. En concreto, entendemos que pueden surgir ciertos problemas en relación con esta norma, pues resulta complejo determinar qué sucederá con aquellos bienes que hubieran sido ya objeto de embargo por parte de los órganos de recaudación antes de la aprobación del citado plan, siendo solo la práctica la que aclarará esta cuestión.

Asimismo, existe otra deficiencia en lo que respecta a la regla ahora examinada, puesto que, a diferencia de lo previsto en el artículo 55.1 de la LC, la nueva redacción del artículo 164.1 b) de la LGT no realiza referencia alguna a la circunstancia de que el procedimiento de apremio solo pueda continuar hasta la aprobación del plan de liquidación. A nuestro juicio, resulta del todo criticable la falta de coordinación entre ambas normas legales, sin que entendamos el porqué de la distinción establecida al efecto, la cual dará lugar, sin duda, a dificultades interpretativas.

Junto a lo anterior, y ya desde otro punto de vista, ha de tomarse en consideración que la regla relativa a la preferencia procedimental que incluye la Ley 38/2011, de 10 de octubre, no aparece coordinada con las normas referidas a la prelación de los créditos, produciéndose, en consecuencia, idéntica problemática a la existente hasta el instante actual acerca de este asunto.

A su vez, es preciso señalar una tercera dificultad adicional que se suscita a la hora de determinar la preferencia del procedimiento de apremio en los supuestos en que nos encontremos ante la traba de *bienes inscribibles en un registro de naturaleza pública* (en concreto, en el Registro de la Propiedad o de Bienes Muebles); así, y dados los efectos de la prioridad registral, cabría entender, en estos casos, que la preferencia habría de fijarse en atención a la fecha de la *anotación preventiva del embargo* en el registro correspondiente⁷⁰. No obstante, tal interpretación no puede reputarse acertada, puesto que la regla relativa a la prioridad incluida en la ley aquí analizada hace referencia al instante en que se entiende producida la afección o traba, momento este que se identifica, según hemos señalado ya, con la emisión de la correspondiente diligencia de embargo, independientemente de que con posterioridad se adopten medidas de aseguramiento⁷¹.

Por otro lado, la nueva redacción del artículo 164.2 de la LGT prevé que la aplicación de la regulación de la LC en lo que a la concurrencia del procedimiento de apremio concierne no puede impedir «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». Como puede fácilmente advertirse, han de reproducirse en este punto los problemas interpretativos que venían surgiendo hasta el instante actual en relación con el inciso ahora transcrito, los cuales fueron tratados en un epígrafe anterior de este trabajo⁷².

No obstante, cabe destacar que se ha incluido, en el precepto arriba citado, una previsión novedosa relativa a los *créditos contra la masa* de la Administración tributaria. Así, viene a hacerse patente la especialidad de los créditos públicos nacidos con posterioridad a la declaración del concurso (art. 84.2.5.º y 10.º LC) –cuya determinación puede presentar ciertos problemas prácticos⁷³–, debiendo su ejecución ajustarse, como es lógico, a la regulación específica de la LC⁷⁴. En este sentido, esta última norma permite iniciar ejecuciones para hacer efectivos los créditos contra la masa cuando «se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin

⁷⁰ Así lo han entendido, en relación con la concurrencia del procedimiento administrativo de apremio con procesos de ejecución singular, CASCAJERO SÁNCHEZ, Á.: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», *op. cit.*, págs. 696 y 697, PÉREZ DE VEGA, L.M.ª: «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *op. cit.*, pág. 6, y ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L.M.ª: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», *op. cit.*, págs. 696 y 697.

⁷¹ En relación con esta cuestión, nos remitimos a la obra de GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, *op. cit.*, pág. 127.

⁷² Epígrafe 3 c) del presente trabajo.

⁷³ Acerca de este problema, consúltese la obra de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, págs. 68 y ss.

⁷⁴ En concreto, la Ley 38/2011, de 10 de octubre, da una nueva redacción al artículo 154 de la LC, con el siguiente tenor: «Antes de proceder al pago de los créditos concursales, la administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra esta. Las deducciones para atender al pago de los créditos contra la masa se harán con cargo a los bienes y derechos no afectos al pago de créditos con privilegio especial».

que se hubiere producido ninguno de estos actos» (art. 84.4 LC)⁷⁵; empero, resulta complejo determinar el alcance de dicha previsión⁷⁶.

Una vez indicado lo anterior, y centrándonos ya en otras novedades que incorpora la Ley 38/2011, de 10 de octubre, la misma viene a incluir un nuevo apartado tercero en el artículo 55 de la LC conforme al cual el juez del concurso podrá acordar «el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado», si bien tal levantamiento o cancelación «no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos». Siendo esto así, debe ponerse de relieve que desaparece el contenido del antiguo artículo 55.3 de la LC⁷⁷, lo cual no obsta para que hayan de seguir reputándose nulas aquellas actuaciones ejecutivas que contravengan lo dispuesto en los apartados primero y segundo de dicho precepto.

En cualquier caso, y de conformidad con la modificación ahora examinada, se excluye la posibilidad de levantar aquellos embargos administrativos que, trabados antes de la declaración del concurso, dificulten gravemente la continuidad de la actividad económica del concursado; ello supone un privilegio más para la Administración pública, reconociéndosele una posición aventajada frente a la de cualquier otro acreedor, sin perjuicio de que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, el referido levantamiento sí tenga lugar en los supuestos en que la traba recaiga sobre elementos *necesarios* para la continuación de la actividad del concursado (art. 55.1 LC).

Por lo demás, y en otro orden de cuestiones, es preciso señalar que la Ley 38/2011, de 10 de octubre, añade un nuevo apartado quinto al artículo 56 de la LC –relativo a la paralización de la ejecución de garantías reales– con el siguiente tenor: «A los efectos de lo dispuesto en este artículo y en el anterior, corresponderá al juez del concurso determinar si un bien del concursado se encuentra o no afecto a su actividad profesional o empresarial o a una unidad productiva de su titularidad y si un bien o derecho resulta necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor». Así, la citada previsión no solo resulta aplicable a la ejecución de las garantías reales, sino también en el ámbito de la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores, reconociéndose, de forma explícita, la jurisdicción de dicho juez a la hora de determinar la necesidad de los bienes trabados para la continuación de la actividad económica del concursado.

Ya para finalizar, hemos de advertir que en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC aparecen también previstas otras modificaciones relativas a cuestiones diversas a la ahora analizada, las cuales afectarán, en diversa medida, a la Hacienda Pública en cuanto acreedora de un sujeto en concurso.

⁷⁵ A estos efectos, ha de tomarse en consideración que, antes de la modificación operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, tal previsión venía a contemplarse en el artículo 154.2 de la LC.

⁷⁶ Acerca de este asunto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ [*La Hacienda Pública y los procesos concursales*, *op. cit.*, pág. 49] ha señalado que «Esta ejecución debía ser administrativa pero hay que recordar que el cierre registral [...] sigue operando, pues la excepción prevista por la norma solo contempla el artículo 55.1 de la LC».

⁷⁷ Conforme al cual debían reputarse «nulas de pleno derecho» las actuaciones practicadas en contravención con lo dispuesto en los apartados primero y segundo del mismo precepto.

Bibliografía

- ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L.M.^a [2006]: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova-Landwell, Valladolid.
- CASCAJERO SÁNCHEZ, Á. [2004]: «Actuaciones y procedimientos de recaudación», en AA.VV.: *Ley General Tributaria. Comentarios y casos prácticos*, Registro de Economistas Asesores Fiscales-Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- DAGO ELORZA, Í. [2004]: «Artículos 160 a 177 de la LGT», en HUESCA BOADILLA, R. (coord.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. [2010]: «La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de Acreedores», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- DELGADO PACHECO, A. [2005]: «Artículos 160 a 173 de la LGT», en MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (coords.): *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario-Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- DUPUY LÓPEZ, A. [2010]: «Las obligaciones tributarias ante el concurso de acreedores», *Impuestos*, núm. 5.
- GARCÍA FERNÁNDEZ, E. [2006]: «La defensa del crédito público pese a la nueva Ley Concursal», *Quincena Fiscal*, núm. 6.
- GÓMEZ CABRERA, C. [2000]: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Navarra.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J.M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Á. [2005]: «El crédito tributario en la Ley Concursal», *Tribuna Fiscal*, núm. 175.
- HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. [2008]: «Artículos 160 a 177 de la LGT», en HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- LAFUENTE TORRALBA, A. [2008]: «Concurso y ejecución singular: una relación difícil», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 8.
- LINARES GIL, M. [2004]: «Los créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿una contrarreforma?», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 1.
- [2008]: «Jurisdicción del juez del concurso y autotutela administrativa», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 8.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2010]: «Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes», *Quincena Fiscal*, núm. 13.
- MARÍN LÓPEZ, M.J. [2004]: «Comentario al artículo 55 de la Ley Concursal», en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (coord.): *Comentarios a la Ley Concursal*, volumen I, Tecnos, Madrid.
- PÉREZ DE VEGA, L.M.^a [2005]: «Algunas consideraciones sobre la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución», *Carta Tributaria*, núm. 13.
- PÉREZ ROYO, F. [2007]: «El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la "interpretación auténtica" contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 11.
- PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F. [2004]: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 1.

- [2004]: «La Hacienda Pública y las situaciones concursales», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PITA GRANDAL, A.M.^a [2005]: «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal», en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo I, Lex Nova, Valladolid.
- PRENDES CARRIL, P. [2007]: «Concurrencia de ejecuciones: apremio administrativo y concurso de acreedores», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 11.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2006]: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- RUBIO SOLER, C.L. [2004]: «La recaudación en la nueva LGT», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SÁNCHEZ ONDAL, J.J. [2003]: «Los créditos de las Haciendas Locales ante la futura Ley Concursal», *Tributos Locales*, núm. 30.
- SÁNCHEZ PINO, A.J. [2004]: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- [2009]: «Algunos problemas que se suscitan en la concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 10.
- SANCHO GARGALLO, I. [2005]: «Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 5.
- SERRANO ANTÓN, F. [2004]: «Recaudación tributaria», en PALAO TABOADA, C. (coord.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. [2004]: «Procedimientos de recaudación», en CALVO ORTEGA, R. (dir.): *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid.
- VALERO LOZANO, N. [2005]: «La Ley General Tributaria y la normativa concursal», en AA.VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- VILLAR EZCURRA, M. [2002]: «Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal», *Quincena Fiscal*, núm. 15.