

## LA HACIENDA PÚBLICA ANTE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES UNIVERSALES

JUAN CALVO VÉRGEZ (\*)

### - SUMARIO:

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS: ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN AL AMPARO DE LA ANTIGUA LGT DE 1963.
- II. LA ACTUAL REGULACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS EN LA LGT 2003 Y EN LA LEY CONCURSAL: DETERMINACIÓN DE LA REGLA DE PRIORIDAD TEMPORAL.
- III. LA DELIMITACIÓN DE LOS BIENES NECESARIOS PARA LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD DEL DEUDOR: SU PROYECCIÓN SOBRE LA LIMITACIÓN DE LA PREFERENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
- IV. CUANTÍAS SUSCEPTIBLES DE SER EJECUTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL.
- V. ANÁLISIS DE LA NECESARIA COORDINACIÓN ENTRE LA PREFERENCIA PROCEDIMENTAL Y LA LIMITACIÓN DE LOS PRIVILEGIOS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.
- VI. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EJECUCIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA.
- VII. SUPUESTOS EN LOS QUE LA HACIENDA PÚBLICA ADOLECE DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL: LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES.
- VIII. ALCANCE DE LA EJECUCIÓN DE GARANTÍAS REALES DERIVADAS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

### I. CONSIDERACIONES PREVIAS: ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN AL AMPARO DE LA ANTIGUA LGT DE 1963.

Como es sabido, una vez iniciado un proceso concursal a instancia de la Hacienda Pública, debe resolverse toda eventual concurrencia que pueda llegar a producirse entre el proceso judicial que se inicie al efecto y el procedimiento administrativo de apremio. En otras palabras, ha de precisarse qué autoridad, la judicial o la administrativa adquiere competencia a este respecto. ¿Podría continuar el procedimiento de apremio ya iniciado a pesar de la existencia de otro de naturaleza concursal?

Nótese de entrada que no nos estamos refiriendo en el presente caso al carácter privilegiado o no del crédito tributario. Nos estamos planteando la cuestión relativa a si cabe la ejecución separada de los créditos tributarios, cuestión distinta al carácter de privilegiados de dichos créditos. De hecho puede llegar a suceder, en la práctica, que existan acreedores con un mayor privilegio que la Hacienda Pública, a pesar de lo cual resulten sometidos al proceso concursal. Siendo ello así, y habiendo tomado la preferencia la Hacienda, ¿deberían dichos acreedores hacer valer su mejor derecho en el seno del procedimiento de apremio? Tal y como tendremos oportunidad de analizar a lo largo del presente trabajo así es, sin que aquél

(\*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

haya de considerarse perjudicado en absoluto. Y ello sin perjuicio de la conveniencia de que ambos aspectos disfrutaran de una cierta coordinación, circunstancia esta que, como bien ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>1</sup>, no se produce en la actualidad.

Inicialmente, durante la vigencia de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, a la hora de solventar la concurrencia de procedimientos administrativos y jurisdiccionales, el legislador acudía a un criterio de preferencia formal de carácter temporal, el conocido bajo el aforismo latino *prior tempore potior in iure*, adquiriendo así preferencia aquel procedimiento que resultase anterior.

De este modo, y dada la inexistencia de una regla de preferencia sustantiva entre uno y otro tipo de procedimientos por la no acumulación de los administrativos de apremio a los jurisdiccionales ni por la suspensión de los administrativos o de los embargos de este carácter debido a la existencia de un procedimiento jurisdiccional, la concurrencia de procedimientos administrativos y jurisdiccionales era resuelta acudiendo a una preferencia formal de carácter temporal en virtud de la cual adquiría preferencia aquel procedimiento que, produciéndose la concurrencia (esto es, la actuación de ambos sobre un mismo bien) resultase anterior.

Ahora bien, ¿qué momentos debían ser tomados en consideración a efectos de poder establecer esta prioridad temporal? Refiriéndose al procedimiento administrativo disponía el art. 95 del antiguo Real Decreto 1648/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación (RGR) que había que estar a la fecha

de la providencia de embargo<sup>2</sup>. Dicho criterio contrastaba, no obstante, con el previsto en el art. 129 de la antigua LGT en su redacción otorgada por la Ley 25/1995, de conformidad con el cual “*tendrá preferencia el procedimiento administrativo 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*”.<sup>3</sup>

En nuestra opinión, a tenor de la redacción del citado art. 129 de la antigua LGT había que entender que, partiendo la regla de la prioridad temporal de la existencia de una duplicidad de embargos, la

<sup>2</sup> En efecto, el citado art. 95 del antiguo RGR de 1990 preveía como momento homogéneo a utilizar el de la providencia de embargo, que constituía un acto interno de la Administración carente de reflejo exterior y que, adicionalmente, no individualizaba los bienes objeto de la traba. Tal y como tendremos oportunidad de precisar se adoptaba así un criterio que, si bien a priori anticipaba el momento de la concurrencia, tenía su verdadero origen, en palabras de PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., “La Hacienda Pública y las situaciones concursales”, en la obra colectiva (Dir.: Martínez Lafuente, A.) *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 736, “en una literal pero incorrecta incorporación al texto reglamentario de alguna resolución del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción que, aunque se refería expresamente a la providencia de embargo como momento determinante para la resolución del conflicto, a continuación, expresaba que, en la misma, se identificaba el concreto bien sobre el que recaía el embargo, por lo que de hecho tenía el contenido de una diligencia de embargo”.

<sup>3</sup> Como seguramente se recordará, el número 2 del art. 39 del citado Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, abrió la posibilidad a la Hacienda Pública de suscribir convenios en procesos concursales. Y, con posterioridad a dicha modificación, la Circular Conjunta 3/90, de 25 de junio, de la Secretaría General de Hacienda y de la Dirección General del Servicio Jurídico, relativa a “Actuaciones en los procesos concursales de los órganos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado”, junto con su actualización a través de la Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 17 de marzo de 1995, establecieron las líneas básicas de actuación en este ámbito inspirando, tanto la reforma de la Ley General Tributaria de 1995, articulada a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT (en virtud de la cual se modificó el art. 129 de la citada Ley), como la del propio art. 39 del antiguo Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP) llevada a cabo mediante la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>1</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 31.

correcta aplicación de aquélla exigía efectuar una comparación de ambos momentos, de carácter análogo, en los respectivos procedimientos. Y, tratándose del procedimiento administrativo, dicho momento no podía ser otro que el de embargo.

Téngase presente que, de acuerdo con la redacción del art. 129 de la Ley 230/1963, la Hacienda Pública tendría preferencia siempre que el embargo en cuestión se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal. ¿Y cuando había que estimar realizado el embargo? ¿Con la providencia de embargo del art. 110 del antiguo RGR de 1990 (tal y como establecía su art. 95) o con la diligencia de embargo del art. 115? A nuestro juicio, tomando como punto de partida la redacción del art. 129 de la antigua LGT, había que estar al instante de la diligencia de embargo. Sólo a partir de dicha diligencia resultaba posible determinar sobre qué bienes se concreta aquél, correspondiendo su ejecución al procedimiento administrativo.

Y ello debido a que la providencia de embargo no representa sino el mandato de la autoridad competente en virtud del cual se ordena concretar los bienes del deudor que han de quedar sometidos a la responsabilidad de un débito cuyo cobro se persigue en vía de apremio. Nos hallamos pues ante un mandato genérico destinado a ordenar el embargo de bienes de propiedad del deudor en cantidad suficiente para cubrir el crédito perseguido así como los recargos y las costas del procedimiento. Se trata además, como bien señala PÉREZ CRESPO PAYÁ<sup>4</sup>, de un acto interno de la Administración carente de reflejo exterior y que no individualiza los bienes objeto de la traba. Esta situación contrasta con aquella otra que se origina con motivo del embargo, en el

que la traba de los bienes tiene lugar en un momento posterior.<sup>5</sup>

A mayor abundamiento conviene recordar a este respecto que la providencia de embargo no debía notificarse al contribuyente, lo que hacía prácticamente imposible controlar la exactitud y la veracidad de su fecha. Precisamente esta modificación del art. 129 de la antigua LGT de 1963 llevada a cabo por la Ley 25/1995 dio lugar a la derogación tácita del art. 95 del antiguo RGR de 1990, estableciéndose así la fecha de la traba como momento relevante en el procedimiento de apremio.

Dentro del ámbito de los procedimientos concursales y, más precisamente, en el procedimiento de suspensión de pagos, se planteaba la cuestión relativa a si debía atenderse a la providencia de admisión de la solicitud o si, por el contrario, había que estar únicamente a su formulación por el deudor. Piénsese que, si bien el art. 4 de la antigua Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 imponía al juez la obligación de dictar la providencia de apremio el mismo día de la presentación de la solicitud o, en su caso, no siendo posible, al día siguiente, dicho plazo no era respetado en la práctica, originándose así una demora en la emisión de la resolución por parte de aquél que podía llegar a provocar un grave perjuicio a los acreedores<sup>6</sup>. En todo caso, al amparo de lo que establecía el art. 95.2 del antiguo RGR de 1990 la Hacienda Pública disponía de información acerca de la solicitud y, en consecuencia, de la posibilidad de agilizar el procedimiento de apremio hasta obtener la preferencia.

<sup>5</sup> Concretamente el embargo se materializa en la diligencia de embargo, que constituye aquel acto ejecutivo dirigido a documentar en el expediente de apremio todos los actos de embargo llevados a cabo en aplicación de la orden o providencia de embargo.

<sup>6</sup> Baste indicar a este respecto que la solicitud presentada por el deudor resultaba desconocida para los acreedores durante el intervalo de tiempo que iba desde su presentación hasta su admisión por el juzgado.

<sup>4</sup> PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", *ob. cit.*, pág. 735.

¿Cuál era, entonces, el instante que había de ser tomado en consideración dentro del proceso concursal habiéndose producido un retraso en la admisión a trámite de la solicitud? Tal y como se apuntó desde distintos sectores, lo más lógico era acudir a la fecha de ésta, es decir, a la fecha de la solicitud del deudor, si bien no como regla general, sino únicamente en aquellos supuestos en los que se produjese una demora en la emisión de la providencia, admitiéndola a trámite.<sup>7</sup>

Ya en la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 26 de octubre de 1987 se afirmó a este respecto que "(...) El criterio del ingreso de la solicitud en el juzgado, con la consiguiente constatación mediante la nota de presentación, y el deber de proveer tal solicitud en el mismo día y, si no fuera posible, en el siguiente, introduciría una clarificación y simplificación". De cualquier manera insistimos en que el art. 95 del antiguo RGR señaló que había que atender a la fecha de la providencia de admisión de la solicitud.

¿Y qué sucedía en aquellos supuestos en los que se produjese una coincidencia de fechas? En este último caso parece claro que había que otorgar preferencia al procedimiento judicial, tanto si se acudía a la presentación de la solicitud como si operaba el juego de los principios. Porque, adquiriendo una especial relevancia en estos procedimientos la paralización de las acciones individuales, había que entender que la exclusión de los apremios constituía una excepción susceptible de interpretación restrictiva.

## II. LA ACTUAL REGULACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS EN LA LGT 2003 Y EN LA LEY CONCURSAL: DETERMINACIÓN DE LA REGLA DE PRIORIDAD TEMPORAL.

En la actualidad, al amparo del vigente sistema concursal se atribuye al juez del concurso una juris-

<sup>7</sup> Véase en este sentido SÁNCHEZ PINO, A. J., *Problemas Fiscales de la Suspensión de Pagos*, Aranzadi, 1997, págs. 76 y ss.

dicción exclusiva y excluyente sobre aquellas materias contenidas en el art. 8 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, las cuales inciden necesariamente sobre toda ejecución frente a bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado. Dispone además el art. 55 de la Ley Concursal que "declarado el concurso no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse procedimientos administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor". De este modo se establece, como regla general, la imposibilidad de iniciar ejecuciones, así como la paralización de aquéllas que se hubiesen iniciado con anterioridad, dentro de las cuales resultan incluidas las derivadas de deudas tributarias.

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

En suma, no cabe la posibilidad de continuar con las ejecuciones separadas que se hubieran iniciado con anterioridad a la declaración de concurso, las cuales quedan sometidas a la tutela judicial, debien-

do ser el juez quien determine si las mismas pueden o no proseguir, así como cuándo y cómo (ya sea en pieza separada o acumulada a la judicial o bien en vía extrajudicial)<sup>8</sup>. Al amparo de lo establecido en el art. 8 de la Ley 22/2003 el conjunto de las distintas ejecuciones queda paralizado y sometido a la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso, que conocerá de todas las cuestiones relativas a cualquier ejecución que se quiera seguir. Ha de ser el juez quien determine si la ejecución de una garantía o de un apremio ya iniciado cuando se declara el concurso podrá continuar o no, no compitiendo a la Administración determinar si los bienes trabados son necesarios para la continuidad de la empresa.

Por su parte el art. 164 de la LGT 2003 establece tres reglas diferentes, según concurren procedimientos singulares de ejecución, procedimientos concursales o universales diferentes de los recogidos en la Ley Concursal, así como para aquellos supuestos en los que la concurrencia lo sea con este último supuesto.

Concretamente, tratándose del supuesto de concurrencia de procedimientos singulares de ejecución, establece el art. 164.1.a) de la Ley 58/2003 la

<sup>8</sup> El art. 55 de la Ley Concursal paraliza así el apremio ya iniciado, al margen de lo que señale el art. 164.1.b) de la LGT 2003 sobre preferencias. Tiene lugar así una paralización que opera igualmente tratándose de créditos asegurados con garantías reales, supuesto en el que el juez podrá decretar la espera de hasta un año con la finalidad de procurar que se apruebe el convenio y, transcurrido un año sin abrirse la fase de liquidación o con anterioridad si se estimase oportuno, autorizar la continuación de la ejecución. En definitiva, al amparo de lo establecido en los arts. 55 de la Ley Concursal y 164.2 de la LGT 2003, una vez declarado el concurso no pueden ya iniciarse ejecuciones singulares ni seguirse apremios iniciados con anterioridad. Podrían continuarse aquéllos en los que ya se hubiera dictado providencia de apremio antes de la declaración del concurso y siempre que los bienes objeto de ejecución no resultasen necesarios para la continuidad de la actividad empresarial, lo que deberá ser autorizado por el juez. Las actuaciones en tramitación quedan en suspenso hasta que medie dicha autorización, a la que se refiere el art. 164.2 de la Ley 58/2003, que autoriza a dictar, aún con el concurso ya declarado, providencia de apremio, liquidando el recargo y procediendo a su notificación. Ello permitirá a la Administración disponer ejecuciones no perturbadoras del concurso, siempre con permiso del juez, quedando sustraídas así al orden de aquél.

preferencia en función del embargo más antiguo, considerando como fecha de éste la de la diligencia de embargo del bien o derecho al estimarse que, desde ese preciso instante, se produce la traba con independencia de la efectiva notificación del deudor ex art. 587 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En cambio, tratándose de la concurrencia de procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución diferentes de los derivados de la Ley Concursal (esto es, previos a la entrada en vigor de dicha Ley y regidos por la normativa anterior con las modificaciones que resultan de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 58/2003), así como de aquellas situaciones que hubiesen sido resueltas al margen de la misma con posterioridad (caso, por ejemplo, de la liquidación administrativa de entidades de seguros), precisa la letra b) del citado art. 164.1 de la LGT que, en dichos supuestos, *“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 de concurso”*.<sup>9</sup>

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

Pues bien, ¿hasta qué punto la regulación contenida en el citado art. 55 de la Ley Concursal no

<sup>9</sup> Ciertamente resulta difícil de entender la razón de ser de la elección de dos momentos distintos tratándose de la concurrencia de procedimientos universales y singulares ya que, hasta la fecha, la concurrencia de procedimientos universales quedaba resuelta con una concurrencia de ejecuciones sobre bienes singulares. En efecto, al amparo de la anterior regulación concurrían de facto embargos o actos de desapoderamiento equiparables (intervención o inhabilitación) y no procedimientos universales como tales. En cambio en la actualidad lo que se pretende es establecer una preferencia, no ya entre ejecuciones, sino entre procedimientos en abstracto, de manera que será preferido uno u otro en función de su inicio anterior.

determina una vulneración de la regla general anteriormente indicada? Desde nuestro punto de vista el perjuicio originado al concursado resulta evidente, al margen del que se causa a los restantes acreedores comunes, ya que podría llegar a suceder que desapareciesen todos aquellos bienes susceptibles de realización para la obtención del cobro.<sup>10</sup>

Incluso cabría la posibilidad de plantearse si, a tenor de lo establecido en el art. 86.ter.1.3º de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, reguladora del Poder Judicial (LOPJ) que, como es sabido, atribuye al juez de lo mercantil la competencia exclusiva y excluyente respecto de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado, resulta posible la aplicación de dicha medida. Y es que, tal y como ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ-BALLESTEROS<sup>11</sup>, podría llegar a producirse una incompatibilidad entre este art. 86.ter.1.3º de la LOPJ, que excluye la posibilidad de realizar ejecuciones ordenadas por autoridades distintas del juez mercantil, y el art. 55 de la Ley Concursal. A ello habría que añadir, además, que la LOPJ presenta un rango superior al de aquélla.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> Una postura crítica con la adopción de esta medida puede verse en URÍA FERNÁNDEZ, F., "La Hacienda Pública ante la reforma concursal", *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pág. 18, quien llegó a manifestar durante la tramitación de la Ley Concursal su convicción de que la introducción de esta excepción no podía llegar a tener éxito, y en RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 35, para quien se trata de una medida muy difícil de justificar desde el principio de protección de la masa activa.

<sup>11</sup> FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M. A., "Algunas cuestiones sobre la apertura del concurso", *La nueva Ley Concursal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XVIII-2003, pág. 124.

<sup>12</sup> Debe precisarse no obstante que también se ha llegado a plantear la conveniencia de adoptar una interpretación armónica entre ambos preceptos argumentándose que, si bien el art. 86.ter.1.3º de la LOPJ reserva al juez de lo mercantil el conocimiento de cualquier ejecución frente al patrimonio del concursado, dicha previsión queda limitada al ámbito competencial previsto al efecto en la Ley Concursal. De este modo la mención contenida en el art. 86.ter.1.3º quedaría remitida a lo establecido en la Ley Concursal y, más precisamente, a la excepción recogida en su art. 55.

¿Debe estimarse que la Hacienda Pública únicamente se halla facultada para continuar el procedimiento ya iniciado hasta llegar a la traba o, por el contrario, ha de proceder igualmente a la ejecución administrativa de los bienes? *A priori*, si admitiésemos que la Hacienda Pública podrá embargar pero no realizar los bienes, se alcanzaría un equilibrio entre lo dispuesto en el art. 55 de la Ley Concursal y la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez mercantil.<sup>13</sup>

Lo cierto es, sin embargo, que el art. 24 de la Ley Concursal, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica<sup>14</sup>, admite la inscripción de los embargos administrativos, en los supuestos contemplados en su art. 55, y una vez haya tenido lugar la anotación preventiva de la declaración de concurso, no precisándose nada respecto de su eventual consideración como un em-

<sup>13</sup> De esta opinión se mostró partidario, entre otros, SÁNCHEZ ONDAL, J. J., "Los créditos de las Haciendas Locales ante la futura Ley Concursal", *Tributos Locales*, núm. 30, 2003, pág. 68.

<sup>14</sup> Como es sabido el citado Real Decreto-Ley 3/2009 introduce un conjunto de modificaciones destinadas a facilitar la refinanciación de las empresas que puedan atravesar dificultades financieras que no hagan ineludible una situación de insolvencia, además de agilizar los trámites procesales, reducir los costes de la tramitación, y mejorar la posición jurídica de los trabajadores de empresas concursadas que vean afectados por procedimientos colectivos. En líneas generales se trata de un conjunto de medidas que revisten una gran complejidad técnica, máxime teniendo en cuenta que se persigue lograr su aplicación sin demora a múltiples procesos judiciales en curso, caracterizados por la presencia de numerosas partes procesales, y respecto de acuerdos financieros alcanzados entre las partes bajo la autonomía de su voluntad. En estas circunstancias resulta imprescindible conjugar la necesaria seguridad jurídica que precisan los agentes económicos para la adopción de decisiones económicas tan relevantes como las concernidas en los procesos concursales con la necesidad de que se puedan beneficiar de inmediato de las posibilidades que se les abren con la entrada en vigor de la citada norma.

bargo cautelar<sup>15</sup>. Parece darse así a entender que la Hacienda Pública podría proceder igualmente a la ejecución administrativa de los bienes.

En esta misma línea se sitúa además el legislador tributario, al disponer el art. 164 de la LGT en su apartado segundo que en los supuestos de concurso de acreedores habrá de aplicarse lo dispuesto en la Ley Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria<sup>16</sup>, sin que

ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo en el supuesto de que se diesen las condiciones necesarias para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.<sup>17</sup>

A la luz de este conjunto de consideraciones cabe concluir, por tanto, que existe una regla de prioridad temporal destinada a determinar la competencia del proceso judicial y la administrativa.

Ahora bien, ¿a qué momentos de carácter homogéneo hemos de atender a efectos de poder efectuar la oportuna comparación? Analicemos en primer término la citada cuestión dentro del proceso concursal. Con carácter general habrá de acudirse al instante de su iniciación a través del oportuno auto que declare la situación. Así, por ejemplo, habiendo sido presentada la solicitud por el deudor, surgirá la obligación de proveer sobre aquélla en el mismo día de su reparto o, no siendo ello posible, durante el siguiente día hábil posterior. Así lo establece el art. 13 de la Ley 22/2003.

Tal y como ya apuntamos con anterioridad al hilo del análisis efectuado de la normativa anterior puede llegar a suceder que, estando completa la solicitud, el juez se retrase a la hora de dictar el auto declarativo del concurso. Pues bien, volvemos a reiterar que

<sup>15</sup> Tal y como se señala en el citado precepto, en su vigente redacción, "1. Si el deudor fuera persona natural, se inscribirán, preferentemente por medios telemáticos, en el Registro Civil la declaración de concurso, la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, así como el nombramiento de los administradores concursales.

2. Si el deudor fuera sujeto inscribible en el Registro Mercantil, se inscribirán, preferentemente por medios telemáticos, en éste las mismas circunstancias expresadas en el apartado anterior, practicándose previamente la inscripción del sujeto cuando ésta no constase.

3. Si se tratase de personas jurídicas no inscribibles en el Registro Mercantil y que consten en otro registro público, el juez mandará inscribir, preferentemente por medios telemáticos, en éste las mismas circunstancias.

4. Si el deudor tuviera bienes o derechos inscritos en registros públicos, se anotarán preventivamente en el folio correspondiente a cada uno de ellos la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, con expresión de su fecha, así como el nombramiento de los administradores concursales. Practicada la anotación preventiva, no podrán anotarse respecto de aquellos bienes o derechos más embargos o secuestros posteriores a la declaración de concurso que los acordados por el juez de éste, salvo lo establecido en el apartado 1 del artículo 55 de esta Ley.

5. El traslado de los oficios con los edictos se realizará preferentemente por vía telemática desde el juzgado a los registros correspondientes. Excepcionalmente y si lo previsto en el párrafo anterior no fuera posible, los oficios con los edictos serán entregados al procurador del solicitante del concurso, con los mandamientos necesarios para la práctica inmediata de los asientos registrales previstos en este artículo. En tanto no sea firme, el auto de declaración de concurso será objeto de anotación preventiva en los correspondientes registros. Si el solicitante del concurso fuese una Administración pública que actuase representada y defendida por sus servicios jurídicos, el traslado del oficio se realizará directamente por el juzgado a los correspondientes registros".

<sup>16</sup> Recuérdese que tal y como establece el art. 10.2 de la citada LGP, así como el art. 164.4 de la Ley 58/2003, junto con el derecho de abstención la Hacienda Pública se encuentra facultada para suscribir los oportunos acuerdos o convenios, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, bajo unas condiciones singulares de pago que no pueden ser más favorables que las recogidas en el acuerdo o convenio que ponga fin al proceso judicial. De este modo la Hacienda Pública resulta facultada para recurrir, de cara al cobro de los créditos tributarios, al oportuno concurso de acreedores o a la celebración de convenios (respecto de la parte ordinaria y subordinada del crédito público que aquélla ostenta), así como a acuerdos singulares (limitados a la parte privilegiada del crédito tributario), pudiendo optar finalmente por la liquidación de la empresa. Y, de cara a la suscripción y celebración de tales acuerdos y convenios, se requiere autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tratándose de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda, ya sea de conformidad con la ley o en virtud de convenio.

<sup>17</sup> Tal y como se infiere del citado precepto de la Ley 58/2003 en relación con el art. 55 de la Ley Concursal, es la prioridad temporal de la providencia de apremio o, alternativamente, de la declaración concursal, la que determina la preferencia del procedimiento administrativo o del judicial. Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 22 de diciembre de 2006, en la que se señala lo siguiente: "[...] La Administración tributaria, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración de concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor. Si la declaración judicial es negativa la Administración recupera en toda su integridad las facultades de ejecución. Si, por el contrario, es positiva pierde su competencia, en los términos establecidos en el citado artículo 55 y con los efectos previstos en el apartado tercero para la hipótesis de contravención".

en dicho caso (esto es, habiéndose presentado la solicitud completa y produciéndose la demora), habrá que acudir a su fecha y no a la del auto que declare el concurso.<sup>18</sup>

Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 23 de la Ley Concursal, se prevé la necesidad de que la declaración de concurso que se produzca resulte comunicada a los acreedores y se anuncie a través del Boletín Oficial del Estado y de un diario de los de mayor difusión de la provincia<sup>19</sup>. Ello no significa, sin embargo, que deba atenderse a di-

<sup>18</sup>) Lógicamente ello será así siempre y cuando la providencia de apremio se expida en el intervalo comprendido entre el transcurso del plazo máximo para proveer (es decir, el mismo día de la presentación de la solicitud o el siguiente) y la fecha del auto.

<sup>19</sup>) Declara concretamente el citado precepto en su actual redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 3/2009 lo siguiente: "1. La publicidad de la declaración de concurso, así como de las restantes notificaciones, comunicaciones y trámites del procedimiento, se realizará preferentemente por medios telemáticos, informáticos y electrónicos, en la forma que reglamentariamente se determine, garantizando la seguridad y la integridad de las comunicaciones. El extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el "Boletín Oficial del Estado", y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso.

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

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

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

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

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

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

cha fecha como fecha relevante, sino que habrá que estar a aquella que figure en el auto correspondiente.

Ciertamente nos hallamos ante una regulación que, por lo que al proceso judicial se refiere, puede llegar a originar situaciones conflictivas dentro de los supuestos de concurso necesario. Piénsese que, a diferencia de lo que ocurre tratándose de un concurso voluntario, la tramitación de la solicitud adquiere una cierta complejidad, pudiendo llegar a prolongarse en el tiempo la declaración de concurso, la cual podría incluso tener lugar transcurridos más de cuarenta días desde la presentación de la solicitud.

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

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

Nótese que, al amparo de la anterior regulación, se comparaban momentos homogéneos ya que am-

bos (de una parte, la traba de los bienes operada en el procedimiento administrativo y, de otra, el inicio del proceso concursal, que origina sobre los bienes una afección similar a la que produce su embargo), representaban la afección de los bienes. En cambio, esta comparación de momentos homogéneos no resulta posible con la regulación actualmente vigente. Porque, si bien dentro del proceso concursal la situación se mantiene en los mismos términos (atendiéndose al momento en el que se declara aquél y se origina la afección), en el procedimiento administrativo el momento relevante ha sido adelantado, tomándose como punto de referencia una fecha en la que todavía no resulta posible hablar de la existencia de afección, que sólo tendrá lugar con la traba de los bienes, y no con motivo de la simple expedición de la providencia de apremio. Nos estamos refiriendo al acto administrativo que pone en marcha el procedimiento.<sup>20</sup>

Nos hallamos pues ante un criterio que podría llegar a vulnerar los distintos principios inspiradores de la vigente normativa concursal, máxime si tenemos en cuenta que el acto administrativo en cuestión no supone la afección de los bienes del deudor al pago de las deudas tributarias, que tiene lugar en el instante del embargo. Y es que, si bien la citada providencia constituye el título ejecutivo que permite proceder contra los bienes y derechos del deudor, no representa la afección de los bienes al pago de las deudas tributarias. Se trata únicamente de un acto administrativo de intimación al pago con el apercibimiento de que, de no producirse éste en el plazo fijado al efecto, se procederá a la ejecución patrimonial.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> En efecto, téngase presente que el embargo no se produce hasta después, una vez que se origina el impago en vía ejecutiva habiéndose dictado las oportunas diligencias.

<sup>21</sup> Véanse a este respecto PITA GRANDAL, A. M<sup>o</sup>, "Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo I, Lex Nova-Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 793 y GONZÁLEZ GARCÍA, J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en el proyecto de Ley Concursal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 241, 2003, pág. 41.

¿Resulta necesaria la notificación de la providencia de apremio? A priori cabe pensar que no, ya que de lo dispuesto al efecto habría que atender a su fecha, y no a la de su notificación. Cuestión distinta es que deba defenderse la necesidad de acudir a la fecha de notificación, ya que lo contrario supondría dejar al arbitrio de la Administración la concurrencia de procedimientos, no pudiendo verificarse su exactitud. Dicho de otro modo, se estaría atribuyendo la preferencia atendiendo al inicio del período ejecutivo y no al del procedimiento de ejecución.<sup>22</sup>

A mayor abundamiento, tal y como se encarga de precisar el legislador de la Ley 58/2003, toda providencia de apremio habrá de ser notificada ya que, de lo contrario, carecería de efecto alguno. Así lo dispone su art. 167, de conformidad con el cual "el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario".<sup>23</sup>

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

<sup>22</sup> En consecuencia, una vez iniciado el período ejecutivo antes de la declaración de concurso, la Administración quedaría facultada para expedir una providencia con fecha anterior a la del comienzo del proceso judicial.

<sup>23</sup> La consideración como momento relevante en el procedimiento administrativo de la fecha de la notificación de la providencia de apremio ha sido defendida, entre otros, por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 40, para quien "De lege ferenda, resulta conveniente, desde luego, volver a la situación de la normativa anterior".

inicio del proceso judicial.<sup>24</sup>

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

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

<sup>24</sup>) Esta última interpretación, defendida en algún pronunciamiento judicial y fundamentada en la consideración de que la literalidad de la norma no se limita a exigir la providencia, tomaría como punto de referencia lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 55.1 de la Ley Concursal, en el que se incluye una referencia al embargo de los bienes. Lo cierto es, sin embargo, que la alusión contenida en el citado precepto al embargo de los bienes sólo puede predicarse de las ejecuciones laborales, no de las administrativas. Alude concretamente dicho art. 55.1 de la Ley Concursal a "las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes", dando así a entender en consecuencia que la necesidad del embargo únicamente se refiere a las ejecuciones laborales, no a los procedimientos administrativos de ejecución.

forma automática a supuestos de distinta naturaleza carece de base analógica.

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

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

### III. LA DELIMITACIÓN DE LOS BIENES NECESARIOS PARA LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD DEL DEUDOR: SU PROYECCIÓN SOBRE LA LIMITACIÓN DE LA PREFERENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Con carácter general, adquiriendo preferencia el procedimiento de apremio tendrá lugar la continuación de la ejecución, pudiendo procederse a embargar los bienes del concursado y resultando igualmente factible que se produzca su enajenación.

Ahora bien, conviene dejar claro ya desde un primer momento que sólo pueden ser objeto de embargo aquellos bienes que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Es esta una limitación que, en determinados supuestos, podría llegar a minorar la trascendencia de la preferencia procedimental de la Administración.

¿Qué hemos de entender a este respecto por “continuidad de la actividad profesional o empresarial? Sin lugar a dudas nos hallamos ante un concepto jurídico indeterminado cuya concreción habrá de producirse atendiendo al fin perseguido por el legislador mediante su introducción.

A priori parece lógico pensar que dicha finalidad ha de ser la de preservar la continuidad empresarial, en la medida en que ello resulte posible. Así tuvo oportunidad de precisarlo el Juzgado de lo Mercantil de Vizcaya número 1 en su Auto de 22 de marzo de 2005. Sin embargo, tal y como se precisó en dicho pronunciamiento, dicho fin no siempre resulta posible de alcanzar, lo que determina que no deba impedirse la traba de bien alguno en una empresa.<sup>25</sup>

Ciertamente cabe advertir a este respecto la existencia de una diferencia en la redacción de los arts. 55 y 56 de la Ley Concursal. En efecto, mientras el primero de ellos se refiere a los “bienes necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”, el segundo alude únicamente a “bienes afectos a su actividad empresarial o profesional”. Nótese por tanto que el concepto empleado en el art. 55 de la citada Ley ofrece un carácter más amplio que el recogido en el art. 56, que sólo se está refiriendo al inmovilizado. En cambio el primero de ellos incluye además el circulante.

¿Cabe estimar que el metálico (o, en su caso, los derechos de crédito) quedará siempre amparado por la garantía comprendida en el art. 55 de la Ley

Concursal? En nuestra opinión, no, ya que habrá que tener bien presente la posición que ocupen los bienes de que se trate dentro del ciclo financiero de la empresa. Piénsese que si el metálico presenta como destino la realización de unos pagos ordinarios, no podrá aludirse a su carácter necesario. Por el contrario, este carácter necesario sí que estará presente tratándose de bienes que resulten indispensables para la concreción de un convenio o para alcanzar una liquidación ordenada.<sup>26</sup>

Por otra parte el legislador está refiriendo la “necesidad” a la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, siendo esta la circunstancia que debe ser valorada respecto de cada bien, al margen de su consideración como inmovilizado o como circulante. Lo que no cabe en ningún caso es que, como consecuencia del embargo del bien y de su consiguiente realización, la continuidad de la actividad económica se vea amenazada. Y, si bien esta circunstancia podrá no concurrir en determinados elementos del inmovilizado de carácter accesorio, podría llegar a plantearse en algunos de los que integran el circulante.

En consecuencia, si bien la totalidad de los bienes susceptibles de ser calificados como necesarios quedarán afectos al desarrollo de la actividad de que se trate, no todos los bienes afectos a esta última tienen que resultar indispensables para garantizar el mantenimiento de la actividad empresarial.

<sup>25</sup> Concretamente, en el citado Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Vizcaya se trataba de una empresa en la que existía un plan de liquidación, no había trabajadores y no podía detectarse la existencia de actividad alguna. Véase asimismo el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Málaga de 22 de julio de 2005 en el que, al hilo de la necesidad de determinar si el metálico puede o no encuadrarse dentro de la categoría de los “bienes necesarios”, se admite la diferencia defendida por la Administración Tributaria entre bienes necesarios de primer grado y de segundo; tal y como se precisa en dicho Auto, “los primeros estarían constituidos por el inmovilizado mientras que los segundos aluden a los elementos integrantes del activo circulante”.

<sup>26</sup> En cierta medida podría llegar a estimarse que los bienes del circulante son necesarios cuando, de no atribuirles dicha condición, la viabilidad futura de cualquiera de las dos alternativas apuntadas resultara afectada gravemente. Una opinión más matizada puede verse en RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 41, para quien “la distinción entre bienes afectos y necesarios no debe contemplarse en función de su mayor o menor ámbito objetivo”. Por su parte en el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Alicante número 1 de 23 de marzo de 2006, en el que se discutía la calificación que había que otorgar al único inmueble de la concursada en el que constaba su domicilio social, se afirma que “no basta la mera afectación a la actividad empresarial, ya que la Ley exige un plus (necesidad) y son categorías distintas”.

Como es sabido el apartado primero del art. 56 de la Ley Concursal se encarga de regular el inicio de acciones por parte de acreedores con garantía real, una vez producida la declaración de concurso. Por su parte el apartado segundo del citado precepto se refiere a la continuación, por parte de estos mismos acreedores, de las acciones ya iniciadas, habiendo tenido lugar la publicación de los anuncios de subasta. A la luz de lo establecido en ambos apartados cabría aludir a la existencia de una paralización provisional del inicio o continuación de tales acciones. Sin embargo, mientras el apartado primero del art. 56 de la Ley Concursal se está refiriendo a bienes afectos, en el apartado segundo se designan a los bienes y derechos necesarios.<sup>27</sup>

¿Qué prioridad ha de reconocerse a la hora de ejecutar estas garantías reales en caso de concurso? *A priori* parece lógico pensar que la declaración de concurso paraliza el conjunto de las distintas actuaciones ejecutivas, iniciadas o por iniciar, las cuales únicamente podrán seguirse previa autorización y tutela judicial. Existe pues una clara voluntad legislativa de paralizar la totalidad de las ejecuciones sin excepción, sometiéndolas a la soberanía exclusiva y excluyente del juez de concurso, cualesquiera que resulten ser las actuaciones ejecutivas que se pretenda seguir una vez declarado éste.<sup>28</sup>

<sup>27</sup> Esta regulación normativa ha sido utilizada en diversas ocasiones para defender el significado más genérico que ofrecen los bienes "afectos", frente al carácter más específico de los necesarios. Así, por ejemplo, en el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Gasteiz (Álava) de 28 de enero de 2005 se afirma lo siguiente: "(...) Integrando los dos apartados del artículo 56 LC surge la inteligencia de que el sector de bienes no afectos susceptibles de realización forzosa a pesar del concurso es un círculo distinto del de bienes, aunque afectos, dentro de los que pueden discernirse aquellos no necesarios para la continuidad. Así, los bienes no afectos siempre serían irrelevantes para dicha continuidad, y de los afectos, entre los relevantes, sólo algunos además necesarios".

<sup>28</sup> Véanse a este respecto, entre otros, DAGO ELORZA, I., "Artículo 164. Concurrencia de procedimientos", en la obra colectiva (Dir.: Huesca Boadilla, R.) *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 745 y ss. y SÁNCHEZ PINO, A., "La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2004, págs. 11 y ss.

Tratándose de derechos de crédito a corto plazo, la finalidad de lo dispuesto en el art. 55 de la Ley Concursal no es otra que evitar que se comprometa la viabilidad de la empresa con motivo de la realización de ejecuciones separadas. En otras palabras, debe impedirse el embargo del efectivo necesario para la realización de los pagos ordinarios del negocio, al margen de que ello pueda requerirse en aras de lograr una liquidación ordenada de la empresa.

En definitiva el art. 55 de la Ley 22/2003 ordena suspender todas las ejecuciones en tramitación y sanciona con la nulidad a aquellas actuaciones que se desarrollen en contravención de lo en ella dispuesto. La única excepción a lo anterior queda recogida en el apartado cuarto del citado precepto respecto de los acreedores con garantía real, prevista a los exclusivos efectos de que la espera dure hasta un año y se adopten las prescripciones contenidas en los arts. 56 y 57 de la Ley Concursal para procurar la firma del convenio en dicho plazo.<sup>29</sup>

Pues bien, dado que esta ejecución separada representa una excepción, el concepto de necesidad que venimos analizando habrá de ser interpretado en un sentido amplio. No significa ello, sin embargo, que deba impedirse siempre la ejecución, en tanto en cuanto la mayor parte de los bienes resulten adec-

<sup>29</sup> Desde determinados sectores de la doctrina se ha apuntado que el apremio podrá continuar adelante si la fecha de la providencia de apremio es anterior a la fecha del auto declarativo de concurso. En este sentido se pronuncian GONZÁLEZ GARCÍA, J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en el proyecto de Ley Concursal", *ob. cit.*, pág. 43. A juicio de LAGO MONTERO, J. M., "La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación en la ejecución (y II)", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2008, pág. 90, por el contrario, el apremio podrá seguir adelante si así lo decide el juez por no ser los bienes ejecutables necesarios para la continuidad de la empresa; en palabras de citado autor "Tratándose de bienes afectos e imprescindibles para la actividad empresarial, el juez va a paralizar necesariamente el apremio. Y tratándose de bienes con garantía real, es preciso además esperar hasta un año al que se refieren los artículos 56 y 57 de la Ley Concursal, para dilucidar si se firme el convenio salvífico de la empresa o se va a la liquidación de la misma".

vados para el desarrollo de la actividad. Y es que, a pesar de que el concepto de bienes “necesarios” debe ser interpretado de manera amplia, no ha de quedar identificado con la categoría de bienes “afectos”, de carácter más extenso, como hemos tenido oportunidad de señalar<sup>30</sup>. Adicionalmente, a efectos de precisar el alcance de la cualidad de bien “necesario” habremos de tener en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso.

¿Qué órgano es el competente para decidir cuestiones tales como el carácter necesario o no de los bienes o los supuestos en los que cabe la revisión o impugnación del embargo? A pesar de que nada se señala a este respecto en la Ley Concursal, parece lógico pensar que dichas competencias habrán de ser asumidas por el órgano judicial, no ya sólo debido a la universalidad del concurso (a la que alude el art. 49 de la Ley), sino también a la posibilidad de ejecución separada de la Hacienda (norma excepcional objeto de regulación en el art. 55 de la Ley) y a la aplicación del principio de continuidad de la actividad empresarial, a la luz del cual corresponde a la administración concursal y a la autoridad judicial el control del concurso, debiendo concretar, entre otras cuestiones, cada situación de la empresa, y decidir la solución que haya de adoptarse en función de aquélla.

A mayor abundamiento el art. 44.4 de la Ley Con-

cursal atribuye al juez la competencia para resolver acerca de la continuidad o no de la actividad empresarial. Por su parte el art. 40 de la citada Ley le otorga competencia para decidir sobre la intervención o suspensión de las funciones de la administración social. Y sus arts. 64 y 65 le atribuyen la facultad para decidir sobre las relaciones laborales y de alta dirección de la actividad empresarial o profesional. Todo ello sin perjuicio de la competencia ejecutiva que asume el Juez de lo Mercantil, que únicamente queda excepcionada por lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 55.1 de la Ley Concursal.<sup>31</sup>

#### IV. CUANTÍAS SUSCEPTIBLES DE SER EJECUTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL.

¿Cuáles son los importes por los que resulta posible proceder al embargo tratándose de supuestos en los que la Administración tributaria obtiene la preferencia procedimental? ¿En qué momento se producirá el devengo de ambas prestaciones? Téngase presente que, una vez notificada al obligado tributario, la providencia de apremio habrá de identificar el importe de la deuda pendiente, debiendo determinar asimismo la liquidación de los recargos del período ejecutivo, siendo el recargo de apremio compatible con los intereses de demora, de acuerdo con lo establecido en los arts. 28 y 167 de la LGT.

<sup>30</sup> Acerca del concepto de bienes cuya realización compromete el futuro y la viabilidad de la empresa véase lo dispuesto en el art. 275 del Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, y en el que, al hilo de las situaciones de insolvencia empresarial en los casos de ejecuciones laborales, se contempla la posibilidad de que el Fondo de Garantía Salarial solicite la suspensión de la ejecución con la finalidad de poder valorar, entre otras cuestiones, los efectos derivados de la enajenación judicial de los bienes embargados sobre la continuidad de las relaciones laborales subsistentes en la empresa deudora. Por su parte el art. 606.2º de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, considera como inembargables “los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la deuda reclamada”.

<sup>31</sup> En este sentido se afirma en el anteriormente citado Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Gasteiz (Álava) de 28 de enero de 2005 que “No hay ningún órgano que se imponga por la norma al otro, sino que las circunstancias pueden ser valoradas por cada cual, equidistante el mandato legal a los Juzgados de lo Mercantil y a esos ejecutores excepcionalmente exentos de concurso”. Esta posición, que podríamos calificar de intermedia, no ha sido adoptada sin embargo en otros pronunciamientos de signo contrario a la competencia del Juez de lo Mercantil. Así sucede, por ejemplo, con el Auto de la Audiencia Provincial de Lugo de 18 de mayo de 2006, relativo a una ejecución laboral, y en el que se declara que “Nadie mejor que el Juzgado de lo Social para conocer si la actividad de la empresa había desaparecido y, por tanto, no existía ningún bien necesario para el desempeño de aquélla”.

Analizando en primer término el interés de demora, ¿debe rechazarse la posibilidad de que se suspenda su devengo con motivo de la continuación del procedimiento administrativo de apremio? Parece claro que no, ya que el propio art. 59 de la Ley Concursal dispone, como regla general, la suspensión del devengo de intereses, con la única excepción de los créditos con garantía real y hasta donde alcance el valor de la citada garantía.<sup>32</sup>

¿Y qué sucede con el recargo? ¿Cómo hemos de proceder a efectos de la determinación de su importe? Como es sabido, al amparo de lo establecido en la Ley 58/2003 la cuantía de aquél se halla condicionada por el estado en el que se encuentre el procedimiento de apremio, procediéndose así a su graduación, que abarca la fase de su preparación, de su constitución y de su completo desarrollo. Y, a tal efecto, son fijados un recargo ejecutivo del 5 por 100, un recargo de apremio reducido del 10 por 100 y un recargo de apremio del 20 por 100, respectivamente.<sup>33</sup>

Pues bien, habiendo sido dictada en estos casos por parte de la Administración la oportuna providencia de apremio conviene precisar que el art. 164.2 de la LGT no limita dicha posibilidad únicamente a aquellos supuestos en los que aquélla, es decir, la Hacienda Pública, hubiese ganado la preferencia procedimental, disponiendo por el contrario su extensión. Tal y como se establece en el citado precepto podrá dictarse la providencia y devengarse los recargos si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

<sup>32)</sup> Véase a este respecto el trabajo de PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", *ob. cit.*, págs. 756 y ss.

<sup>33)</sup> Recuérdese que la exigencia de una u otra modalidad de estos recargos del período ejecutivo dependerá de que el pago se efectúe o no antes de la notificación de la providencia de apremio (lo que determinaría la aplicación de un recargo del 5 o del 10 por 100) o de que, una vez notificada aquélla, el abono se realice o no antes de que transcurran los plazos de pago en período ejecutivo (a efectos del devengo de la modalidad del 10 ó de la del 20 por 100).

Quiere decirse con ello que el nacimiento de la prestación no sólo tiene lugar cuando la providencia ha sido dictada y notificada con anterioridad a la declaración del concurso, sino también en aquellos otros casos en los que, a pesar de no haberse efectuado, el obligado se hallaba ya en período ejecutivo a la fecha del concurso, facultándose en consecuencia a la Administración para dictar la providencia a los efectos de liquidar los correspondientes recargos.

¿Hasta qué punto la citada situación contribuye a incrementar el crédito tributario sin que el deudor pueda hacer frente a ello? Desde nuestro punto de vista así es, resultando vulnerado el principio de justicia tributaria. Por otra parte la Hacienda Pública queda en una posición más favorable que el resto de los acreedores cuya deuda, a diferencia de lo que sucede con la de la Administración, no se ve incrementada a través del devengo de prestaciones accesorias<sup>34</sup>. Así lo establece además el art. 59.1 de la Ley Concursal.

Ahora bien, con independencia de lo anterior podría estimarse que, a efectos del devengo de los recargos, y en el instante de la declaración del concurso, el concursado se halla en la misma situación que el deudor que ha satisfecho la cuota tributaria fuera de plazo. Ello implicaría que si, a pesar de haberse iniciado ya el período ejecutivo y habiéndose dictado el auto, no se hubiese dictado la providencia, se devengase el recargo ejecutivo. En cambio si, habiendo sido dictada y notificada la providencia, no hubieran transcurrido todavía los plazos de pago, lo que se originaría sería el devengo del recargo de apremio reducido. Y, finalmente, si a la fecha de la declaración del concurso hubiera transcurrido ya el plazo de pago en período ejecutivo, la modalidad exigible sería la del recargo de apremio ordinario.

<sup>34)</sup> Para un profundo análisis de los problemas que plantea esta previsión véase TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Las normas financieras y tributarias de la nueva Ley Concursal", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002, págs. 50 y ss.

## V. ANÁLISIS DE LA NECESARIA COORDINACIÓN ENTRE LA PREFERENCIA PROCEDIMENTAL Y LA LIMITACIÓN DE LOS PRIVILEGIOS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.

Como ya hemos tenido oportunidad de precisar los arts. 164 de la LGT y 55.1 de la Ley Concursal prevén la posibilidad de que, con carácter excepcional, los créditos tributarios puedan ser recaudados a través del procedimiento de apremio, a pesar de que se encuentre vigente un proceso concursal, siempre y cuando concurran los requisitos temporales previstos al efecto.

¿Significa ello el otorgamiento de un privilegio de carácter sustantivo? ¿Adquieren dichos créditos el carácter de privilegiados? En nuestra opinión no. Es cierto que, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Concursal, el crédito realizado a través del procedimiento de apremio previo constituía un crédito privilegiado, con derecho de abstención y que no quedaba afectado por el convenio que pudiera alcanzarse, salvo decisión expresa de su titular. De este modo la totalidad de los créditos de la Hacienda Pública tenían el carácter de privilegiados y no resultaban afectados por la celebración de un eventual convenio, atribuyéndose la posibilidad de ejecución separada.<sup>35</sup>

Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley Concursal no todo el crédito tributario (a excepción de las retenciones) adquiere un carácter plenamente privilegiado, pudiendo constituir en determinados supuestos un crédito ordinario o subordinado. De alguna manera, se atribuye a la Administración tributaria una preferencia procedimental destinada al cobro de unos créditos que, en determinados supuestos, carecen de privilegio alguno.

<sup>35)</sup> En cierta medida podía afirmarse que coincidían los privilegios procesal y sustantivo de la Hacienda Pública.

De cualquier manera ha de quedar claro que la graduación de los créditos establecida en la Ley Concursal no podrá ser dejada sin efecto por una determinada preferencia procedimental. Únicamente cabe permitir al resto de acreedores la presentación de la oportuna tercería de mejor derecho, cuya resolución no podrá efectuarse atendiendo a una concurrencia y prelación de concursos como si se tratase de una ejecución singular.

Por otra parte, y al amparo de lo dispuesto en el art. 77.1 de la LGT (precepto que atribuye el derecho de prelación a los créditos tributarios en este tipo de situaciones de concurrencia) la resolución de dicha tercería no se producirá mediante la aplicación de las reglas relativas a las ejecuciones singulares. Ello va a determinar que no goce de prelación el crédito público por la totalidad de su importe. Y, de acuerdo con lo establecido en las normas de la Ley Concursal, se acudirá a la graduación prevista en ella, al ser esta la situación realmente existente.

Ninguna duda plantea el hecho de que la tercería habrá de ser resuelta, al menos en primera instancia, por la autoridad administrativa. Cuestión distinta será, sin embargo, que ésta se halle facultada para aplicar el privilegio ordinario de los créditos tributarios. A nuestro juicio únicamente podrá acudir a la graduación prevista en la Ley Concursal para las situaciones de esta naturaleza, es decir, para las situaciones concursales. Y, por lo que respecta a la interposición de la tercería de mejor derecho, no originará la paralización del procedimiento de apremio, el cual continuará hasta el instante de la realización de los bienes.<sup>36</sup>

<sup>36)</sup> En todo caso, ello no obsta para que el producto obtenido deba consignarse en depósito a resultas de la tercería, tal y como prevé el art. 165.5 de la LGT, de conformidad con el cual "Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería".

En resumen, cabe aludir a la existencia de una falta de adecuación y de coherencia entre los privilegios de la Hacienda Pública y la preferencia procedimental que, no obstante, ha quedado resuelta en aquellos supuestos en los que el concurso finaliza con la liquidación del patrimonio del deudor y no con un convenio, disponiéndose en este último caso la restitución de la mayor parte de los privilegios de la Hacienda.

## VI. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EJECUCIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA.

Al amparo de lo establecido en la Ley Concursal podemos definir la categoría de los llamados créditos contra la masa como los posteriores a la situación de concurso. Se trata, por tanto, de un conjunto de créditos que no se ven afectados por el proceso, pudiendo hacerse efectivos al margen del mismo.

Los acreedores de la masa son pues titulares de créditos contra el patrimonio concursal, legítimamente nacidos durante el procedimiento como consecuencia de la actuación de los órganos del concurso y que tienen derecho, al igual que sucede con los acreedores del concurso, a satisfacerse con cargo al patrimonio concursal. Ahora bien los acreedores de la masa (a diferencia de lo que sucede con los acreedores del deudor anteriores a la situación concursal) no entran a formar parte de la masa pasiva ni sufren las consecuencias derivadas del concurso de acreedores.<sup>37</sup>

En la mayoría de supuestos, la delimitación de aquellos créditos que pueden presentar estas espe-

ciales características suele efectuarse partiendo de la clásica distinción existente entre gastos de la masa y obligaciones de la masa. Mientras los primeros constituyen gastos del procedimiento, debiendo fundamentarse su imputación al concursado en el ámbito más amplio de las costas procesales, las segundas se hallan íntimamente ligadas a la existencia de un patrimonio que ha de administrarse durante la situación concursal. Y ello con independencia de que, al no ser diferente su tratamiento jurídico, más que analizar si existe una o varias categorías de créditos prededucibles, resulte preciso determinar los criterios jurídicos de individualización de las deudas de la masa.<sup>38</sup>

Pues bien, varias son las cuestiones que suscita la ejecución de los créditos contra la masa. Por ejemplo, ¿resulta posible que su ejecución se realice por la propia Administración a través del procedimiento de apremio? ¿A partir de qué momento podría plantearse dicha posibilidad?

Con carácter general, admitida la posibilidad de que los créditos tributarios puedan ser considerados como deudas de la masa o, en palabras de la Ley Concursal, como "créditos contra la masa", se ha considerado posible la reclamación de tales créditos atendiendo a la vía de apremio que, en el presente

<sup>38)</sup> Concretamente, estos criterios a los que nos referimos aluden al momento en el que nacen, a los sujetos que las contraen y a su finalidad. De este modo se consideran deudas de la masa aquellas que cumplan los requisitos de ser posteriores a la iniciación del proceso concursal, haber sido contraídas por la representación de la persona que se encuentre sometida al proceso concursal o por las personas que deban completar su capacidad y tener su causa en la necesidad de que el procedimiento concursal pueda desarrollarse. Ello determina que deba tratarse de gastos de administración de dicho procedimiento o, en su caso, de gastos necesarios para la administración del patrimonio concursal, a fin de que pueda rendir las rentas, productos y utilidades que correspondan o de gastos que aparezcan como necesarios o adecuados para atender las operaciones ordinarias del tráfico de la persona o empresa sujeta al procedimiento concursal. Cabe no obstante plantearse hasta qué punto, tratándose de créditos tributarios, esta cuestión no habría de resolverse mediante la aplicación de un criterio de carácter exclusivamente temporal, ya que no cabe "voluntariedad" en el nacimiento de las deudas tributarias, al hacerlo por disposición legal.

<sup>37)</sup> A la luz de esta consideración podría incluso estimarse que los acreedores de la masa constituyen una categoría ajena (distinta y autónoma) que no se ve afectada por el procedimiento ni por las leyes de concurso, siendo este carácter extraconcursal y ajeno al procedimiento de concurso lo que fundamenta su posición jurídica en estos procedimientos universales.

caso, no podría verse limitada, además, por la concurrencia de un procedimiento universal el cual, por definición, resulta siempre temporalmente anterior.

Ciertamente, esta admisibilidad del procedimiento de apremio respecto a deudas de la masa implica una alteración del principio básico de resolución de conflictos, de carácter temporal y formal, planteándose como cuestión previa la relativa a la consideración de la naturaleza de la deuda. Se trata de una cuestión a la que tuvo oportunidad de referirse el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia de 23 de marzo de 1998, estimando al efecto que ha de mantenerse un cierto equilibrio entre la necesidad de admitir el concepto de “créditos contra la masa” y la de evitar las consecuencias desfavorables que pudieran llegar a ocasionarse para el conjunto de la masa con motivo de la adopción de una definición del concepto excesivamente amplia y derivada del carácter de obligación legal de los créditos tributarios (los cuales, como es sabido, no precisan del consentimiento de los órganos de concurso para su existencia) y de su cualificación, exclusivamente, en función de la fecha.

En opinión del citado Tribunal, *“Ha de reconocerse la admisibilidad de la aplicación del concepto de deudas de la masa y los efectos que se derivan de esta naturaleza, la posibilidad de continuar la vía de apremio (...) No obstante este punto de partida, no resulta admisible que la calificación dependa exclusivamente de un criterio temporal, exigiendo que responda la deuda, en su origen causal, a actividades del sujeto, debidamente asistido o sustituido por los órganos concursales y encuadrados en la gestión del proceso concursal o de la empresa para hacer posible su continuación, lo que se concreta en la exclusión del concepto de deuda postconcursal, susceptible de reclamación con independencia del proceso concursal, de las sanciones derivadas de hechos previos, con independencia de cual sea el*

*momento de su imposición, y de los recargos derivados de obligaciones previas cualquiera que sea la naturaleza o el origen del recargo”.*

Por otra parte señala el art. 154 de la Ley Concursal que las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa han de ejercitarse ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, no pudiendo iniciarse ejecuciones destinadas a hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración del concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos.

Nótese, de entrada, que la citada norma prevé que sea el juez del concurso y sólo éste el que, en caso de conflicto, pueda calificar el crédito como un crédito contra la masa. Quiere decirse con ello que si frente a la pretensión de la Hacienda Pública estimase la administración concursal que un determinado crédito adolece de la consideración de crédito contra la masa, aquélla deberá acudir ante el juez por la vía del incidente concursal. Queda plasmada así, en palabras de BELTRÁN SÁNCHEZ<sup>39</sup>, *“una manifestación de la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez de lo mercantil”.*

Con posterioridad a la calificación del crédito, ya sea por la propia administración concursal o por el juez, en caso de discrepancia, podrá procederse a la ejecución separada de la Administración para su cobro. A mayor abundamiento, dispone el art. 154 de la Ley Concursal que *“La administración concursal está obligada, antes de proceder al pago de los créditos concursales, a deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa”.* De este modo parece reconocerse la prededucibilidad de los mismos.

<sup>39</sup> BELTRÁN SÁNCHEZ, E., “Créditos concursales y créditos contra la masa”, en *La nueva Ley Concursal, Estudios de Derecho Judicial*, núm. 54, Madrid, 2004, pág. 473.

Finalmente dicha ejecución por vía de apremio no podrá ser inmediata, ya que no cabe la posibilidad de iniciar ejecuciones destinadas a hacerlos efectivos sino hasta la aprobación de un convenio, la apertura de la liquidación o el transcurso del plazo de un año.

Como es sobradamente conocido el convenio representa la solución normal del concurso. De hecho el propio legislador se encarga de fomentar el mismo a través de la adopción de una serie de medidas orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores, alcanzándose así un acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud.<sup>40</sup>

Ello explica además que, con la finalidad de fomentar el empleo de las técnicas convencionales, tanto el legislador concursal como el tributario confieran a estos pactos concursales un conjunto de especiales garantías. Así, como ya sabemos, el convenio que se celebre necesitará de la oportuna aprobación judicial<sup>41</sup>. Se establece la vinculatoriedad de las partes al contenido del mismo, no originando en ningún caso la aprobación del convenio la conclusión del concurso, que sólo se alcanzará con el cumplimiento de aquél. Finalmente, y por lo que respecta a los efectos derivados de la liquidación, el concursado queda sometido a la situación de suspen-

sión en el ejercicio de sus facultades patrimoniales de administración y disposición, siendo sustituido por la administración concursal.<sup>42</sup>

A priori la ejecución de los créditos contra la masa habría de ser administrativa. Sucede sin embargo que es de aplicación a este respecto el cierre registral del art. 25 de la Ley Concursal, quedando recogida la única excepción a esta regla en el art. 55.1 de la citada Ley.

En consecuencia, durante el período de tiempo en que no resulte posible la ejecución habrá de requerirse el pago a los órganos del concurso, los cuales deberán proceder al mismo a la fecha de su vencimiento con cargo a los bienes libres no sujetos a privilegio especial. Y, en caso de insuficiencia de dichos bienes para proceder al pago de los créditos contra la masa a la fecha de su vencimiento, podría plantearse la oportuna tercería al objeto de su resolución entre los créditos contra la masa, dada su condición de extraconcursales, de acuerdo con las reglas de concurrencia singular existentes. Se procedería entonces a la aplicación de lo establecido en el art. 77.1 de la LGT.

## VII. SUPUESTOS EN LOS QUE LA HACIENDA PÚBLICA ADOLECE DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL: LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES.

Como seguramente se recordará, con anterioridad a la entrada en vigor de la actual Ley Concursal se reconocía de manera expresa la posibilidad de que la Administración tributaria practicara embargos con carácter cautelar, incluso en aquellos supuestos en los que careciese de la preferencia procedimental

<sup>40)</sup> Véase a este respecto GIL CRUZ, E. M<sup>o</sup>., "La componenda del crédito tributario por parte de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2008, pág. 17, para quien "La Ley no solo faculta, sino que alienta a la Hacienda Pública a determinar la estructura de la deuda tributaria de manera consensuada con el concursado, implicando una auténtica excepción a la regla jurídica de indisponibilidad del crédito tributario. No obstante, debido a que dichos acuerdos se basan, generalmente, en condonaciones parciales y aplazamientos de la deuda atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del deudor concursado, los límites legales son muy específicos, para evitar una posible actuación arbitraria de la Administración".

<sup>41)</sup> A este respecto la Ley 22/2003 se encarga de regular la oposición a su aprobación, así como las personas que resultan legitimadas para su celebración y los motivos de oposición o los de rechazo de oficio por el juez del convenio aceptado.

<sup>42)</sup> Concretamente, en el supuesto de que fuese persona natural perdería el derecho a alimentos con cargo a la masa. Y, siendo persona jurídica, se declararía su disolución, siempre y cuando esta última no estuviese ya acordada, así como el cese de sus administradores o liquidadores.

exigida al respecto. En este sentido se pronunció el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia de 21 de marzo de 1994, al afirmar que "(...) *Para defender la validez de un embargo cautelar practicado por la Administración una vez admitida la suspensión de pagos esta, por naturaleza, lo único que persigue es paralizar los actos individuales de ejecución sobre el patrimonio del deudor, paralización que no alcanza las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración fiscal en el ejercicio de sus prerrogativas*".<sup>43</sup>

Cabe precisar además a este respecto que ya en su día el art. 9 de la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 se refería a los embargos judiciales, no administrativos. Por su parte el art. 136 de la antigua LGT de 1963 disponía la no suspensión del procedimiento de apremio por el ejercicio de otras acciones sobre los mismos bienes. Incluso la propia finalidad de la suspensión de pagos se concretaba en paralizar los actos individuales de ejecución, y no en la simple adopción de medidas cautelares.

En suma, a la luz de la normativa anterior, aun cuando la Hacienda Pública hubiese de intervenir en un determinado proceso concursal y actuase de acuerdo con lo previsto al efecto, no por ello dejaban de embargarse los bienes del deudor. Dichos embargos habrían de anotarse en el Registro correspondiente de acuerdo con las normas generales del procedimiento de apremio, pero no se ejecutarían. Por otra parte las anotaciones preventivas de

embargo se mantendrían hasta que se abonara a la Hacienda Pública la totalidad de la deuda pendiente o, en su caso, la que hubiera de satisfacerse de acuerdo con lo previsto en el convenio suscrito por la Hacienda Pública. Y, habiéndose realizado el pago, se levantarían.<sup>44</sup>

¿Y qué sucede al amparo de la normativa actual? ¿Continúa manteniéndose esta facultad de la Administración tributaria? Ciertamente en la actualidad la adopción de medidas cautelares respecto de créditos públicos sujetos al concurso, una vez iniciado el mismo, carece de razón de ser. Téngase presente que la declaración de concurso viene a producir el cierre registral, encargándose la Ley Concursal de resolver todas aquellas situaciones conflictivas que aconsejasen la adopción de medidas cautelares.

Lo cierto es, sin embargo que, tal y como ha señalado PÉREZ-CRESPO PAYÁ<sup>45</sup>, la actual redacción del art. 164.2 de la LGT continúa contemplando dicha situación al permitir que se dicte la oportuna providencia de apremio y que se devenguen los correspondientes recargos del período ejecutivo, en el supuesto de que se diesen las condiciones necesarias para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

En determinados casos la razón de ser por la que se permita dictar la providencia de apremio una vez iniciado el concurso será la realización de embargos cautelares. Ahora bien, cabe igualmente la posibilidad de que lo que se persiga sea garantizar el devengo de los recargos. Incluso podría perseguirse la

<sup>43</sup> Véanse, en esta misma línea, las Sentencias del citado Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 15, 23 y 29 de marzo de 1995 y de 29 de junio de 1998, esta última referida al ámbito de la quiebra, y en la que se declara que "Debe igualmente reconocerse la competencia de la Administración Tributaria para la traba de embargos sobre los bienes del quebrado siempre que el procedimiento de apremio se limite a la adopción de esta medida de carácter exclusivamente cautelar, la cual no afecta al reconocimiento del crédito o a la determinación de su prelación en relación con los demás créditos que afectan a la entidad quebrada, ni comporta medida alguna de realización de los bienes".

<sup>44</sup> Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior podrían levantarse antes del pago a la Hacienda Pública si fuera necesario para vender el bien embargado y satisfacer con el importe obtenido a la Hacienda Pública, habiéndose adoptado al efecto las cautelas que se estimasen precisas.

<sup>45</sup> PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", ob. cit., pág. 757.

simple constitución del procedimiento, al objeto de proceder con posterioridad a su reanudación inmediata una vez que se produzca la finalización de la situación concursal.

En relación con esta cuestión señala el art. 8.4º de la Ley Concursal que corresponde al juez la competencia exclusiva y excluyente para adoptar toda medida cautelar que afecte al patrimonio del concursado, a excepción de las relativas a los procesos civiles sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores. Por su parte el art. 17 de la citada Ley se encarga de precisar que *“a petición del solicitante del concurso, el juez podrá adoptar las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar la integridad del patrimonio del concursado”*.

Nótese por tanto que, al amparo de lo establecido por la Ley Concursal, el juez del concurso es el único habilitado legalmente para proceder a la adopción de medidas cautelares, excluyéndose así la utilización de esta potestad a través de la autotutela administrativa. Como bien ha señalado MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>46</sup>, *“tras la entrada en vigor de la Ley Concursal decaerá la posibilidad de que la Administración practique por sí sola y a través del procedimiento administrativo, medidas cautelares. Éstas deberán ser solicitadas al juez del concurso y autorizadas por éste”*.

### VIII. ALCANCE DE LA EJECUCIÓN DE GARANTÍAS REALES DERIVADAS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Otra de las cuestiones que necesariamente deben ser analizadas en todo estudio que pretenda llevarse a cabo de la concurrencia de procedimientos

es la relativa a aquellas situaciones en las que los créditos tributarios gozan de una garantía real, ya sea porque así lo establece el legislador (caso, por ejemplo, de la denominada hipoteca legal tácita), o porque aquélla ha sido constituida por el obligado en garantía de una deuda (supuesto de constitución de una hipoteca voluntaria en garantía de una suspensión).

¿Resulta posible la ejecución de garantías reales de bienes del concursado a través del procedimiento de apremio? A este respecto estimamos, de entrada, que habrá de precisarse si su importe puede satisfacerse a través del procedimiento administrativo y, en consecuencia, al margen del procedimiento concursal, cualquiera que resulte ser el contenido material de privilegio que se conceda a estos créditos.<sup>47</sup>

Dispone a este respecto el art. 168 de la LGT que *“si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá, en primer lugar, a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio”*. Con carácter general nos hallamos ante un precepto que, junto con el art. 74 del RGR de 2005, trata de clarificar la cuestión relativa a qué se ha de ejecutar primero, los bienes del deudor o las garantías reales o personales existentes, siendo varias las que concurrentes al objeto de asegurar la efectividad del crédito. Téngase presente que, no habiéndose satisfecho la deuda en período voluntario, prevé el legislador tributario la iniciación del procedimiento de apremio con la providencia notificada al deudor, disfrutando la Administración del derecho de optar entre ejecutar la garantía o perseguir los bienes del deudor, excepto si la garantía en cuestión resultase ser desproporcionada para con la deuda o si el deu-

<sup>46</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, “Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, *Tribuna Fiscal*, núm. 153, 2003, pág. 57.

<sup>47</sup> Véase en este sentido ARRANZ DE ANDRÉS, C., *La hipoteca legal privilegiada de la Ley General Tributaria. Aproximación jurisprudencial*, Pamplona, Aranzadi, 2004, págs. 107 y ss.

dor ofreciese otra suficiente.<sup>48</sup>

En definitiva, no habiendo satisfecho la deuda en período voluntario el deudor principal ni habiéndose depositado su importe u ofrecido bienes la Administración, antes de ejecutar cualquier garantía, habrá de exigir el pago en período voluntario a esta especie de “deudor legal” a título de garante que es el llamado responsable solidario, el cual se encuentra previsto legalmente para ser llamado al pago en ese preciso instante. Y únicamente si no efectuara el pago en el obligatorio período voluntario que, a tal efecto, se le ha de conceder, procedería darle traslado de la providencia de apremio para que ingrese la deuda en los plazos que establece el art. 62.5 de la LGT.

Por su parte la Ley Concursal prevé a favor de esta clase de acreedores la posibilidad de satisfacer su derecho fuera del proceso concursal. Se reconoce así el llamado derecho de ejecución separada, que faculta al acreedor a ejercitar su derecho al margen del procedimiento judicial.

Ahora bien, con independencia de lo anterior debe precisarse que esta ejecución separada no

<sup>48</sup> Véase a este respecto TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos de recaudación”, en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J. M.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 625, para quien “Si la deuda no se paga en primer lugar se procederá a ejecutar la garantía existente (aval, prenda, hipoteca, cualquier, otra). Ahora bien, la Administración puede optar por embargar y ejecutar antes otros bienes del deudor cuando la garantía no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando lo solicite el propio deudor, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos”. Por su parte ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La ejecución de la garantía prestada para suspender actos de liquidación tributaria”, *Tribuna Fiscal*, núm. 39, 1994, pág. 43, tiene declarado a este respecto que “Son criterios de seguridad jurídica los que impiden un automatismo entre la resolución del recurso confirmatorio de la liquidación recurrida y el apremio de las cantidades adeudadas mediante la incautación del aval. Antes de proceder frente al deudor es necesario notificarle la resolución, señalando en ella el plazo que resta para ingresar la deuda en período voluntario y apercibirle de la apertura, en otro caso, de la vía de apremio con la ejecución de la garantía prestada”.

podrá iniciarse en aquellos supuestos en los que la garantía real recaiga sobre bienes del concursado afectos a su actividad o sobre una determinada unidad productiva de su titularidad, debiendo procederse en estos casos a la suspensión de aquélla. Así lo establece el art. 56 de la Ley Concursal, precisando además su apartado segundo que si la subasta estuviese ya anunciada y el bien no fuese necesario para la continuidad de la empresa el juez habría de autorizar la enajenación, sin agotar el plazo del año y no perjudicando las expectativas de cobro inminente de los acreedores ejecutantes singulares.

Ello no significa, sin embargo, que no pueda reanudarse dicha ejecución separada. Lo que sucede es que la referida paralización habrá de mantenerse hasta que tenga lugar la aprobación de un convenio que no afecte al derecho en cuestión o, en su caso, hasta que transcurra un año a contar desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación. En efecto, no podrán iniciarse nuevas ejecuciones separadas hasta que transcurra un año a contar desde la declaración de concurso sin que se haya abierto la fase de liquidación o hasta que lo autorice el juez antes del transcurso de dicho plazo. Y, a este respecto, conviene recordar que la declaración de concurso interrumpe la prescripción, imposibilitando además la declaración de fallido del concursado. Ello impedirá la derivación de la acción recaudatoria al responsable subsidiario.

El objetivo perseguido por el legislador parece claro: se busca la consecución de un equilibrio entre la propia naturaleza de los derechos reales de garantía y la ausencia de toda perturbación en el normal desarrollo del proceso concursal como consecuencia de la realización de la ejecución separada.<sup>49</sup>

<sup>49</sup> Esta última no debe impedir, además, la adopción de todas aquellas soluciones que resulten convenientes para los intereses del deudor y de la masa pasiva.

Así las cosas, a lo largo del citado plazo de un año habrá de determinarse si concluye el concurso con convenio o con liquidación, pudiendo la Administración tributaria optar por la firma del convenio o por la ejecución de la liquidación, en su caso, con ejecución separada de los bienes asegurados con embargo o garantía real. Y nuevamente el juez del concurso (no la Administración tributaria) será el único competente para determinar si procede dicha ejecución separada o no (es decir, cuándo y cómo), así como si se lleva a término judicial o extrajudicialmente.<sup>50</sup>

En resumen, esta paralización temporal de la ejecución<sup>51</sup> sólo operará en el supuesto de que la garantía recaiga sobre bienes afectos o sobre una determinada unidad productiva, en base a lo cual resulta necesario definir tales conceptos, especialmente el relativo a "bienes afectos"<sup>52</sup>. Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, el art. 55 de la

Ley Concursal utiliza el término "bienes necesarios", dentro del cual cabría incluir el inmovilizado y el circulante.

¿Resulta posible identificar el término "bienes afectos" con el inmovilizado? ¿Es suficiente con la afectación o, por el contrario, el bien ha de ser necesario además para la continuidad de la actividad económica? En este último sentido se pronunció el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 4 de Madrid de 14 de enero de 2005, al afirmar que el concepto de "bien afecto" resulta más amplio que el de "bien necesario", definiendo a este respecto la afectación como "la cualidad de los bienes que se encuentran relacionados con la organización profesional o empresarial del deudor concursado o con las necesidades del proceso productivo".<sup>53</sup>

Desde nuestro punto de vista lo esencial no ha de ser que los bienes de que se trate resulten indispensables para garantizar la continuidad de la empresa, que es precisamente lo que parece exigir el art. 55 de la Ley Concursal. Lo que se requiere es que dichos bienes sean útiles y se destinen a su normal desarrollo. En este sentido el art. 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) contiene una definición genérica de bienes afectos a través de la cual se están designando a aquellos elementos patrimoniales que sirven para la obtención de los respectivos rendimientos.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> La Administración tributaria podría, a lo sumo, ejercer (como todo acreedor concursal) acciones de reintegración de la masa y/o de rescisión de contratos realizados fraudulentamente en perjuicio del interés del concurso y/o del interés público que ellas representan. De cualquier manera, y tal como ha señalado SÁNCHEZ PINO, A. J., "Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores", *Gaceta Fiscal*, núm. 246, 2005, pág. 54, parece difícil que puedan llegar a perderse bienes o derechos asegurados con embargo o garantía real y, sobre todo, que se ejerzan contra la Hacienda Pública acciones de rescisión y/o reintegración por causa de embargos o garantías constituidos a su favor en perjuicio de otros acreedores. Dentro de la doctrina mercantilista la posición privilegiada de las deudas de la masa ha sido objeto de análisis, entre otros, en los trabajos de BELTRÁN SÁNCHEZ, E., *Las deudas de la masa*, Real Colegio de España, Bolonia, 1986, págs. 103 y ss. e "Hipoteca, ejecución separada y reintegración de la masa", en la obra colectiva *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, págs. 3485 y ss.

<sup>51</sup> Téngase presente a este respecto también que el procedimiento de apremio resulta paralizado, no pudiendo admitirse su continuidad pero sin llegar al embargo y a la enajenación ya que, de lo contrario, habría que estimar que tras la providencia de apremio procede únicamente la paralización.

<sup>52</sup> Cuestión distinta será que, dentro de la discrecionalidad que caracteriza a la actuación judicial, el juez determine en cada caso, teniendo en cuenta la concreta situación de la empresa, qué bienes afectos son imprescindibles para continuar la actividad y cuales no, autorizando o, en su caso, denegando la ejecución separada de los mismos.

<sup>53</sup> Siguiendo este razonamiento el Juzgado de lo Mercantil de Madrid estimó en el citado Auto que tiene la consideración de afecto un inmueble que constituya la única sede física de una sociedad y que, en el supuesto de autos, representaba además la morada del administrador de la entidad.

<sup>54</sup> Y, al amparo de este criterio, cabría estimar que la sede física de una entidad cumple con el requisito de proporcionar utilidad, al destinarse al normal desarrollo de la actividad de aquella, al margen de que resulte posible continuar con el curso de la misma en el supuesto de que se procediese a su enajenación. Véanse igualmente a este respecto los arts. 11 a 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, quizás la razón de ser de la amplitud del concepto incluido en el art. 56 de la Ley Concursal venga determinada por la propia finalidad del referido precepto, que no persigue impedir el desarrollo de la ejecución separada, sino tan sólo demorarla en el tiempo. Téngase presente además que el apartado segundo del citado precepto faculta para la continuación de las actuaciones ya iniciadas por los acreedores en el hipotético caso de que, al tiempo de la declaración del concurso, se encontrasen publicados ya los anuncios de subasta del bien o derecho afecto. Ahora bien, dicha continuación únicamente resultará posible en la medida en que la ejecución no recaiga sobre bienes o derechos necesarios para la continuidad de la actividad del deudor. Y ello debido a que lo que se persigue es la paralización de una ejecución ya iniciada y bastante avanzada, habiendo sido publicados ya los anuncios de subasta.

Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido en el art. 57 de la Ley Concursal, queda sometida a la jurisdicción de juez del concurso cualquier eventual ejecución sobre bienes afectos que se inicie o que se reanude en cumplimiento de lo previsto en el art. 56 de la Ley. De este modo, y a instancia de parte, el juez habrá de pronunciarse sobre la ejecución seguida por la Hacienda a través del oportuno procedimiento de apremio.

En el supuesto de que se aprobase el convenio en el plazo anteriormente indicado con la adhesión de las Administraciones tributarias habría que atender a aquél para concretar la vida de los créditos asegurados con embargo o garantía pendientes de ejecución<sup>55</sup>. Piéns-

<sup>55</sup> El voto a favor de la Hacienda Pública podrá ser de carácter global o referirse únicamente a acuerdos concretos sobre créditos determinados. E igualmente podrá afectar, dependiendo de la propuesta de convenio, al crédito asegurado pero no a la garantía; o bien a esta última, liberando total o parcialmente el bien afecto, pero no al crédito asegurado; incluso podría afectar a ambos (crédito y garantía), por igual o en diferente medida. En todo caso los créditos con privilegio especial afectados por el convenio quedan extinguidos en la parte que alcance la quita, aplazados por el tiempo de espera y afectados por el contenido del convenio.

ese que el derecho de abstención de la Hacienda Pública no le impide adherirse al convenio, afectándole por la parte privilegiada de sus créditos. Y, por la parte no privilegiada de los mismos, el convenio le vinculará como a cualquier otro acreedor.<sup>56</sup>

De este modo una vez firmado el convenio y afectando éste a los créditos tributarios asegurados con embargo o con garantía real, las quitas y/o esperas pospondrán y/o rebajarán aquellos en la medida acordada, paralizándose la ejecución de bienes en la confianza de que el deudor concursado pueda cumplir con el conjunto de sus obligaciones, incluidas las tributarias. Lógicamente si el deudor incumpliera el convenio tendría lugar el resurgimiento de los créditos (incluidos los tributarios), finalizando la espera y recobrando su vigencia la quita aprobada en su día. La declaración mediante resolución judicial del incumplimiento del convenio en la sentencia que resuelva el incidente de solicitud de declaración de incumplimiento supondría la rescisión de éste y la desaparición de los efectos sobre los créditos a que se refiere el art. 136 de la Ley Concursal así como de aquellos otros efectos que hubiera producido sobre las garantías. Procedería así de oficio la apertura de la fase de liquidación por haberse declarado mediante resolución judicial firme el incumplimiento del convenio.

Prevé además el art. 155.3 de la Ley Concursal la posibilidad de que se proceda a la enajenación de un bien o derecho afecto a un privilegio especial, a solicitud de la administración concursal y previa audiencia de los interesados, autorizándose la subsistencia del gravamen y produciéndose la subrogación del adquirente en la obligación del deudor. Ahora bien, ¿no choca lo señalado en el citado precepto con la indisponibilidad del crédito tributario prevista

<sup>56</sup> En determinados casos el referido convenio podrá incluir, además, condiciones especiales de trato para los créditos privilegiados de la Hacienda Pública.

en el art. 18 de la LGT o, más precisamente, con la imposibilidad de alterar los elementos de la obligación tributaria en virtud de pactos o convenios de los particulares establecida en el art. 17.4 de dicha Ley?

En nuestra opinión la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa ya que, tal y como establece el propio art. 77.2 de la Ley 58/2003, los créditos tributarios se hallan sometidos a lo dispuesto en la Ley Concursal. Téngase presente, además, que la deuda en cuestión ha de ser satisfecha por el adquirente, no operando en ningún momento su condonación. En otras palabras, su cobro se producirá en todo caso, si bien la satisfacción se llevará a cabo por un sujeto distinto de aquél que puso de manifiesto la capacidad económica (el adquirente), que tiene ya conocimiento de la deuda en el instante de acometer la compra de los bienes, habiendo sido tomada en consideración esta circunstancia de cara a la fijación del precio.<sup>57</sup>

De cualquier manera, si se forzase la liquidación de la empresa dentro del plazo del año anteriormente indicado por imposibilidad acreditada de alcanzar un convenio aceptable por los interesados y, dada la inviabilidad de la empresa, entraríamos dentro la fase de liquidación colectiva, judicialmente dirigida y proyectable sobre los créditos tributarios con privilegio especial. Tiene lugar así una ejecución colectiva y judicial, sin perjuicio de que el juez pueda autorizar que se forme pieza separada para la ejecución de determinados bienes.

Dada esta situación no cabe ya el ejercicio de acciones a favor de ejecuciones separadas por parte de los acreedores que no las iniciaron antes de de-

clararse el concurso, perdiéndose así el derecho a accionar por separado. Y tampoco resultaría posible el ejercicio de acciones en favor de ejecuciones separadas de acreedores que las hubiesen iniciado antes de declararse el concurso quedando paralizadas por éste y no habiéndose reanudado antes de abrirse la liquidación.

La ejecución presenta un carácter colectivo y acumulado, siguiéndose al margen de ella exclusivamente aquéllas que, habiéndose iniciado antes de la declaración del concurso, se reanudaron con autorización judicial antes de abrirse la liquidación.

Con motivo de la apertura de la liquidación se produciría el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 57.3 de la Ley Concursal aquellos acreedores que, vencido y exigible su derecho, inicien las actuaciones para la realización de su garantía real después de abierta la fase de liquidación no tienen derecho a seguir el procedimiento separado. Y tampoco los acreedores que no hubieran ejercido, pudiendo haberlo hecho, sus acciones antes de la declaración de concurso, quedando afectadas las mismas por la paralización hasta la apertura de la fase de liquidación.<sup>58</sup>

En suma, el transcurso del plazo de un año sin haberse alcanzado un convenio determinaría la apertura obligada de la fase de liquidación, con la consiguiente ejecución de las garantías reales en los términos indicados. Ha de ser el juez quien determine si la ejecución debe continuar en sede judicial o si, por el contrario, ha de acudir a la vía extrajudicial y, más precisamente, tratándose de créditos tributarios, a la vía administrativa-tributaria.

<sup>57)</sup> Así las cosas podría estimarse, como bien ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 55, que es el deudor el que, desde un punto de vista estrictamente económico, termina efectuando el pago del tributo.

<sup>58)</sup> Las actuaciones suspendidas se reanudarían acumulándose al procedimiento de ejecución colectiva como pieza separada.

De acuerdo con lo establecido en el art. 57.1 de la Ley Concursal, las actuaciones de ejecución o de realización de las garantías reales han de acomodarse a las normas propias del procedimiento judicial o extrajudicial que corresponda, normas que rigen igualmente la competencia del órgano actuante. Tiene lugar así la venta del bien o derecho en que consista la garantía para aplicar el precio obtenido al pago del acreedor asegurado del principal de su crédito, de los intereses devengados amparados por la garantía y de las costas y gastos soportados en la cuantía cubierta por la garantía, con preferencia a cualquier otra finalidad.

La ejecución de las garantías reales resulta proce-

dente para el pago de las deudas garantizadas que resulten incumplidas en el momento fijado para su satisfacción. En el título constitutivo de la obligación asegurada o en el constitutivo de la garantía habrá de resultar fijado el instante del cumplimiento. Y, cualquiera que sea la fecha establecida en el título, la apertura de la fase de liquidación en el concurso provocará el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados cuyo vencimiento estuviese todavía pendiente según el título. Desde la apertura de la fase de liquidación podrán ejercerse todas aquellas actuaciones que resulten necesarias para asegurar obligaciones concursales cuyo ejercicio no se hubiese iniciado o no se hubiese podido iniciar con anterioridad.

