

## **Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Tercera, Resolución de 17 Nov. 2020, Rec. 246/2018**

**Nº de Recurso: 246/2018**

ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN. Procedimiento de apremio. Procedencia de la providencia de apremio dictada como requisito procedimental impuesto por la normativa para proceder a la ejecución de la garantía y no como el comienzo de una ejecución sobre el patrimonio del deudor, conforme a lo dispuesto en el artículo 74 del Reglamento General de Recaudación. Sigue doctrina del TS.

*El TEAC desestima recurso de alzada interpuesto y confirma la resolución del Tribunal Regional que declara conforme a derecho la providencia de apremio impugnada.*

Emisión de la providencia de apremio que se dicta a los efectos de iniciar el procedimiento para la ejecución de la garantía

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 17 de noviembre de 2020

RECURSO: 00-00246-2018

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **X SL** - NIF...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ...

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 18/01/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 01/06/2017 contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, relativa a la reclamación nº 28/5358/2015.

El día 09/03/2015 tuvo entrada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid la reclamación nº 28/5358/2015, interpuesta en 10/02/2015 contra la providencia de apremio relativa a la liquidación nº...1 practicada por el concepto de IVA autoliquidación 08-2011, con un importe de 1.651.752,72 euros, con inclusión del recargo de apremio.

**SEGUNDO.-** La sociedad reclamante, en escrito presentado con fecha 23 de abril de 2015, alegó, en síntesis, la nulidad de la providencia de apremio porque fue declarada en situación de concurso de

acreedores por auto del Juzgado de lo Mercantil nº. ... de ... de fecha 29 de abril de 2013; que la Ley Concursal dispone que, declarado el concurso, no podrán seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor; que la AEAT sólo podría dictar providencia de apremio si su crédito se reconociera contra la masa en el eventual incidente concursal que promoviera ante el Juzgado de lo Mercantil, único órgano competente para la reclamación de créditos contra la masa; y que la providencia de apremio se dicta para cobrar una deuda anterior al auto del concurso por lo que es un crédito concursal y la Administración está impedida de ejecutar dicha deuda.

Reclamación que fue desestimada en resolución de 30 de marzo de 2017, de acuerdo a los siguientes Fundamentos:

"TERCERO.- El artículo 164.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.

CUARTO.- En el presente caso, en la providencia de apremio impugnada se manifiesta que el día 3 de enero de 2012 se concedió el fraccionamiento con garantía de la deuda de que se trata, que el primer vencimiento no atendido fue el del día 20 de abril de 2012, que respecto de ese vencimiento no atendido se dictó providencia de apremio con fecha 9 de junio de 2014 cuyo importe no fue tampoco ingresado, por lo que en relación con los demás vencimientos de la deuda y de acuerdo al artículo 54.2.b) del Reglamento General de Recaudación, al no haberse producido el ingreso de las cantidades exigidas con la notificación del 9 de junio de 2014, se consideran vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas.

Siendo ello así, la providencia de apremio impugnada no sería en principio procedente, al no haberse dado las condiciones para su emisión con anterioridad a la declaración del concurso, de fecha 29 de abril de 2013. Ahora bien, en dicha providencia de apremio se manifiesta expresamente que se dicta como requisito procedimental impuesto por la normativa para proceder a la ejecución de la garantía y no como el comienzo de una ejecución sobre el patrimonio del deudor y que el importe del recargo ejecutivo no incrementa la deuda exigible en el seno del concurso de acreedores, por lo que procede confirmar dicha providencia de apremio en cuanto se ha dictado a los solos efectos de iniciar el procedimiento para la ejecución de la garantía conforme a lo dispuesto en el artículo 74 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio".

**TERCERO.-** Disconforme con la resolución del Tribunal Regional, notificada el 4 de mayo de 2017, la actora interpuso el presente recurso de alzada el 1 de junio siguiente, alegando la nulidad de la providencia de apremio, dado que la entidad fue declarada en concurso el 29 de abril de 2013.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

**TERCERO.-** Los motivos de oposición al apremio limitan las causas que pueden servir para impugnar la providencia de apremio, evitando con ello que se planteen cuestiones propias de la liquidación y que se podían haber esgrimido en las impugnaciones de las mismas. El acto contra el que se alza la presente reclamación es una providencia de apremio, y éstas, conforme a lo establecido en el artículo 167.3 de la LGT, solamente pueden ser impugnadas por los siguientes motivos de oposición: a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Pues bien, la actora aduce la nulidad de la providencia de apremio, dado que la entidad fue declarada en concurso el 29 de abril de 2013, de conformidad con el artículo 55 de la Ley Concursal, que impide los apremios administrativos.

En relación con este tema, la sentencia del Tribunal Supremo de, relativa al recurso de casación 2020/2017, ha señalado que:

"QUINTO.- La interpretación homogénea de la LC y de la LGT. Una exégesis a sensu contrario del apartado 4 del art. 84 LC permitiría entender que si lo que veda el precepto es iniciar ejecuciones hasta que -por lo que aquí acontece- no se abra la liquidación o no haya transcurrido un año desde la declaración de concurso, en el presente caso no existiría impedimento por cuanto el concurso se declaró el 27 de abril de 2009, la liquidación se abrió el 30 de marzo de 2010 y las providencias de apremio se dictaron 19 abril 2013. Sin embargo, la jurisprudencia transcrita al fundamento de derecho anterior cercena esa interpretación porque aquél precepto debe ponerse en relación con el resto de las normas de la LC. En efecto, de esta manera se observa que la tesis de la Administración recurrente choca con la previsión del artículo 55.1 LC en cuya virtud "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra la patrimonio del deudor". Ciertamente, cabría oponer como contrargumento que aunque el art 55 LC no distingue entre créditos concursales y créditos contra la masa, su ubicación sistemática en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III dedicado a los efectos de la declaración del concurso sobre los acreedores, conduce a pensar que se refiere solamente a los créditos concursales, de manera que no afecta a los créditos contra la masa. Pero, nuevamente, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil desmiente esta interpretación por cuanto "...la prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 LC opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC ." Frente a todo lo expuesto cabría considerar -con el fin de agotar el análisis de esta cuestión-, que la tesis de la Administración podría venir avalada a partir de dos circunstancias introducidas por la Ley 38/2011, la primera, la sustitución en el artículo 55.1 LC de la providencia de apremio por la referencia a la diligencia de embargo y, en segundo lugar, porque la nueva redacción del artículo 164.2 LGT parece que admite la providencia de apremio con relación a los créditos contra la masa, en todo caso. Debemos rechazar esta interpretación porque no es posible considerar en este punto de forma aislada la LGT, al margen de la LC. Primero, porque el propio tenor del artículo 164.2 LGT contextualiza toda la problemática sobre la base de la LC: "en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal...". 9 JURISPRUDENCIA Segundo, porque más allá de este precepto, la Disposición Adicional Octava de la misma LGT expresa que "lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento." Tercero, porque no debemos olvidar que la Ley 38/2011 modificó también, por lo que ahora interesa, los artículos 55 y 84.4 LC sin que de la nueva redacción de dichos preceptos pueda inferirse resquicio o margen para admitir que la Administración esté facultada para dictar en cualquier momento providencias de apremio para realizar créditos contra la masa. En efecto, el

artículo 84.4 -al que, reiteramos, nos referimos ya en nuestra sentencia de 4 de noviembre de 2015, rec. 2340/2013 -, apunta que la paralización de la ejecución "no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento" pero no explicita posibilidad alguna de ejecución, ni siquiera por remisión a la normativa correspondiente (en este caso, la LGT). Por otro lado, si bien no es baladí la sustitución -como termino de referencia temporal- de la providencia de apremio por la diligencia de embargo en el artículo 55.1, párrafo segundo LC, dicha circunstancia tampoco puede justificar la postura de la Administración. Así es, tiene razón el Abogado del Estado al afirmar que una cosa es dictar una providencia de apremio y otra diferente proceder al embargo. Es cierto, de la misma manera que también lo es que la providencia de apremio (i) constituye título suficiente para iniciar el procedimiento de ejecución, (ii) que tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios (apartado segundo del artículo 167 LGT) y que (iii) si el obligado tributario no efectúa el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de la LGT, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio (apartado cuarto del artículo 167 LGT). Es decir, dictada la providencia de apremio, como título de ejecución, la propia LGT aboca a la continuación del procedimiento de ejecución mediante la diligencia de embargo, en caso de impago de la deuda apremiada. Por otro lado, si acudimos nuevamente al artículo 84.4 LC (en su redacción dada por la Ley 38/2011) debe apuntarse que el devengo de intereses, los recargos y las demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito vencimiento no exigen, necesariamente y en todos los casos, el dictado de la providencia de apremio. Así, por ejemplo, la exigencia del interés de demora tributario no requiere de la previa intimación de la Administración ni de la concurrencia de un retraso culpable en el obligado (artículo 26 LGT) de la misma forma que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 LGT, los recargos del período ejecutivo (recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario) se devengan con el inicio de dicho período aunque se liquiden con la providencia de apremio (apartado primero del artículo 167 LGT). Finalmente, es conveniente distinguir dos planos diferenciados. Por un lado, la dimensión procedimental u orgánica, que dirime la concurrencia competencial entre diferentes órganos ejecutores. Por otro lado, el plano sustantivo que, en los supuestos de concurrencia de acreedores, establece cuál de ellos tiene derecho a cobrar prioritariamente. Y estos dos ámbitos no deben confundirse, toda vez que una cosa es la prioridad para continuar la ejecución y otra distinta la preferencia crediticia. Tanto es así que, a través de unos actos -como las providencias de apremio aquí impugnadas-, la Administración no se asegura el cobro del crédito pues, con independencia de la eventual autonomía de ejecución -que rechazamos en la presente sentencia-, habrá que estar al régimen de preferencia previsto en la LC. En este sentido, la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo 311/2015, de 11 junio, rec. 2457/2013 analiza un supuesto de insuficiencia de la masa activa, que impide pagar todos los créditos contra la masa y concluye que, también en estos casos, la administración concursal "tan pronto como conste que la masa activa es insuficiente para el pago de los créditos contra la masa... lo comunicará al juez del concurso, que lo pondrá de manifiesto en la oficina judicial a las partes personadas" lo que determina la aplicación de las reglas de pago contenidas en el art. 176 bis.2 LC, en concreto, el orden de prelación de pagos, que se aplica necesariamente desde la expresada comunicación de insuficiencia de la masa activa para el pago de los créditos contra la masa, y afecta, en principio, a todos créditos contra la masa pendientes de pago, tanto a los ya vencidos como a los que pudieran vencer con posterioridad"

No obstante, en el presente caso, como señala el Tribunal Regional y que este Tribunal hace suyo, "en la providencia de apremio impugnada se manifiesta que el día 3 de enero de 2012 se concedió el fraccionamiento con garantía de la deuda de que se trata, que el primer vencimiento no atendido fue el del día 20 de abril de 2012, que respecto de ese vencimiento no atendido se dictó providencia de apremio con fecha 9 de junio de 2014 cuyo importe no fue tampoco ingresado, por lo que en relación

con los demás vencimientos de la deuda y de acuerdo al artículo 54.2.b) del Reglamento General de Recaudación, al no haberse producido el ingreso de las cantidades exigidas con la notificación del 9 de junio de 2014, se consideran vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Siendo ello así, la providencia de apremio impugnada no sería en principio procedente, al no haberse dado las condiciones para su emisión con anterioridad a la declaración del concurso, de fecha 29 de abril de 2013. Ahora bien, en dicha providencia de apremio se manifiesta expresamente que se dicta como requisito procedimental impuesto por la normativa para proceder a la ejecución de la garantía y no como el comienzo de una ejecución sobre el patrimonio del deudor y que el importe del recargo ejecutivo no incrementa la deuda exigible en el seno del concurso de acreedores, por lo que procede confirmar dicha providencia de apremio en cuanto se ha dictado a los solos efectos de iniciar el procedimiento para la ejecución de la garantía conforme a lo dispuesto en el artículo 74 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio".

De acuerdo con lo cual, ha de desestimarse este recurso y confirmarse la providencia de apremio, al haberse dictado como requisito procedimental impuesto por la normativa para proceder a la ejecución de la garantía.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **acuerda**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.