BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ072925

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 376/2019, de 20 de marzo de 2019
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2020/2017

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Concurrencia con procesos concursales. *Límites de la Administración para dictar providencias de apremio contra un deudor tributario con el fin de hacer efectivos los créditos contra la masa.* Una exégesis *a sensu contrario* del art. 84.4 Ley 22/2003 (Ley Concursal) permite entender que lo que veda el precepto es iniciar ejecuciones hasta que no se abra la liquidación o no haya transcurrido un año desde la declaración de concurso. Sin embargo, la jurisprudencia [Vid., STS, de 2 de marzo de 2015, recurso n.º 873/2014 (NFJ057663), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo y, SSTS, de 6 de abril de 2017, recurso n.º 2798/2014 (NCJ062318) y, de 12 de diciembre de 2014, recurso n.º 2500/2013 (NCJ059017), de la Sala de lo Civil] cercena esa interpretación porque aquél precepto debe ponerse en relación con el resto de las normas de la Ley Concursal. En efecto, de esta manera se observa que la tesis de la Administración recurrente choca con la previsión del art. 55.1 de la Ley 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 2.ª 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 que la tesis de la Administración podría venir avalada a partir de dos circunstancias introducidas por la Ley 38/2011 en la Ley Concursal: la primera, la sustitución en el art. 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 art. 164.2 LGT parece que admite la providencia de apremio con relación a los créditos contra la masa, en todo caso. Pero hay que 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 art. 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...»; 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.»; finalmente, porque no debemos olvidar que la Ley 38/2011 modificó también, por lo que ahora interesa, los arts. 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 art. 84.4, 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 de la providencia de apremio por la diligencia de embargo en el art. 55.1, párrafo segundo LC, dicha circunstancia tampoco puede justificar la postura de la Administración.

Así, 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 art. 167 LGT) y que (iii) si el obligado tributario no efectúa el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del art. 62 de la LGT, se procederá al embargo de sus bienes,

advirtiéndose así en la providencia de apremio (art. 167.4 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 art. 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 (art. 26 LGT) de la misma forma que, de acuerdo con lo establecido en el art. 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 (art. 167.1 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; y, 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 definitiva, procede declarar como doctrina legal la de que la interpretación conjunta del art. 164.2 LGT con relación a los arts. 55 y 84.4 de la Ley Concursal, determina que, una vez abierta la liquidación la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración de concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.
[Vid., ATS, de 21 de julio de 2017, recurso n.º 2020/2017 (NFJ068214), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia y, STSJ de Castilla y León, de 6 de febrero de 2017, recurso n.º 678/2015 (NFJ067034), que se recurre].

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 86 ter.
Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 8, 55, 84 y 154.
Ley 58/2003 (LGT), art. 164 y disp. adic. octava.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 376/2019

Fecha de sentencia: 20/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2020/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2020/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 376/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente
D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 20 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2020/2017, interpuesto por el Abogado del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de fecha 6 de febrero de 2017, dictada por la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso 678/2015 relativo a providencias de apremio para ejecutar deudas de una sociedad declarada en concurso de acreedores. Ha sido parte recurrida la procuradora doña Elena Cano

Martínez en nombre y representación de la mercantil ROTTNEROS MIRANDA S.A.U, y defendida por el letrado don Jesús Javier Andrés González.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *El objeto del recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación lo constituye la sentencia 154/2017, de 6 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que estimó el recurso contencioso-administrativo nº 678/15 interpuesto por la mercantil ROTTNEROS MIRANDA SAU representada por la procuradora Sra. Monsalve Rodríguez y defendida por el letrado Sr. Andrés González contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 30 de abril de 2015, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 47/822/2014 formulada contra el acuerdo del Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que desestimó la reposición interpuesta contra 19 providencias de apremio, claves de liquidación A0960011506085269, A4785009526002123, A0985009536001260, A0960011506085270, A0985009656000040, A0922412546000022, A4785009526002090, A0922412506009313, A0985009566000064, A0922412506008928, A0960011506015760, A0960011506085280, A0960011506015782, A0960011506015771, A4785009526002145, A4785009526002101, A0922412506008939, A4785009526002112 y A4785010526001090, actos que se anularon por la sala de instancia al entender que no eran conformes a derecho.

Segundo. *La declaración de concurso como antecedente.*

1. Rottneros Miranda, S.A. fue declarada en concurso de acreedores por auto dictado el 27 de abril de 2009 por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 y de lo Mercantil de Burgos .

2. Mediante auto de 30 de marzo de 2010 se abrió la fase de liquidación, iniciándose la disolución de la concursada.

3. El 19 de abril de 2013, la Administración dictó 19 providencias de apremio para ejecutar otros tantos créditos tributarios que estimó eran créditos contra la masa.

4. Rottneros Miranda, S.A., ya en liquidación, impugnó las providencias de apremio, negando competencia a la Administración para dictarlas, por tratarse de una empresa en concurso.

5. La Administración tributaria y, posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimaron la impugnación por entender que en virtud de los artículos 164.2 LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 84.4 LC, en la redacción de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en lo sucesivo, "Ley 38/2011"), una vez abierta la fase de liquidación, pueden iniciarse las ejecuciones administrativas tendentes a la satisfacción de créditos contra la masa.

Tercero. *La sentencia de instancia.*

La sentencia impugnada en casación estimó el recurso contencioso-administrativo y revocó los pronunciamientos administrativos. Interpretando el artículo 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio) [en lo sucesivo "LC"], -en la redacción de la Ley 38/2011- anuló las 19 providencias de apremio, al estimar que, una vez declarado el concurso, la Administración no puede llevar a cabo ejecuciones singulares sobre el concursado pues, de hacerlo, invadiría las competencias del juez del concurso.

La sentencia de instancia acogió las pretensiones de Rottneros Miranda, S.A conforme a la siguiente argumentación:

"La cuestión es estrictamente jurídica, y sobre la misma ya existen pronunciamientos jurisprudenciales: el primero del que participa una suficiente identidad de razón, es el citado en primer lugar por la recurrente: la STS, Sala Primera de lo Civil, Sentencia 711/2014 de 12 Dic. 2014, Rec. 2500/2013, viene a concluir que abierta la fase de liquidación, no cabe iniciar ejecuciones separadas por créditos contra la masa, ni siquiera administrativas (...).

En similares términos la también citada por la recurrente Tribunal Supremo, Sala de Conflictos de Jurisdicción, Sentencia 11/2014 de 11 Nov. 2014, Rec. 6/2014 que en un supuesto de embargo de vehículo por la Tesorería General de la Seguridad Social, por deudas postconcursales, quien pretendía una ejecución singular administrativa del mismo al haberse abierto ya la fase de liquidación, estableció que correspondía al Juzgado de lo Mercantil determinar la calificación y el pago del crédito contra la masa en favor de la Seguridad Social a través del correspondiente incidente concursal.

Decía la sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, S 11-12-2012, nº 13/2012, rec. 4/2012 " SÉPTIMO. Como reiteradamente ha declarado este Tribunal (entre otras en Sentencias 3/2010 de 18 de octubre ; 5/2009 de 22 de octubre ; 2/2008 de 3 de julio ; 3/2008 de 4 de julio ; 4/2008 de 19 de diciembre ; 10/2006 de 22 de diciembre) ha de proclamarse que la Administración Tributaria, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produce la declaración del 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 continuidad de la actividad del deudor. Si la declaración judicial es negativa, la Administración recupera las facultades de ejecución, siempre que las Providencias de Apremio fueran anteriores a la Declaración del Concurso. Si, por el contrario, es positiva, pierde su competencia, en los términos establecidos en el citado art. 55 y con los efectos previstos en el apartado 3º en el supuesto de contravención. "

Y finalmente, la STS, Sala de Conflictos de Jurisdicción, Sentencia 4/2013 de 9 Abr. 2013, Rec. 8/2012, en la que se resuelve sobre la competencia de la Administración Tributaria para decidir sobre la exigibilidad de una devolución de IVA y sobre su posible compensación con las deudas tributarias del concursado, determinó que el Juzgado de lo Mercantil era competente para decidir sobre su compensación con otras deudas tributarias.

Más aún; las deudas que han generado las providencias de apremio recurridas tienen su origen en abril de 2009, que es precisamente el momento de declaración del concurso, por lo que la administración hubo, necesariamente de integrarse en el concurso y no burlar la par conditio creditorum (art. 55.1 LC).

En aplicación de la doctrina arriba reproducida, se considera que la actuación de la dependencia de recaudación ha invadido las competencias del juzgado de lo mercantil con infracción del principio de igualdad de trato de los acreedores por lo que debe estimarse el recurso planteado."

Cuarto. *Tramitación del recurso de casación.*

1. Preparación del recurso. La Abogacía del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, mediante escrito presentado el 5 de abril de 2017, preparó recurso de casación contra la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los siguientes preceptos: el artículo 84.4 de la LC y los artículos 164.2 y 167.3 de la LGT . El artículo 1º, en relación con el artículo 3.a), de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]. El artículo 319.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"]. Razonó que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, tuvo por preparado el recurso mediante auto de 21 de abril de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante este órgano jurisdiccional.

2. Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 21 de julio de 2017 , en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en los artículos 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria , la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 55.1 y 84.4 de la Ley Concursal y 164.2 de la Ley General Tributaria , en la redacción de la Ley 38/2011[...]"

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 25 de septiembre de 2017.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, mantiene que la Administración tributaria estaba facultada para dictar las providencias de apremio de fecha 19 de abril de 2013, en la medida que se referían a créditos contra la masa.

Afirma que de la interpretación conjunta de los artículos 84 de la LC y 164.2 LGT , ambos en la redacción dada por Ley 38/2011, sin perjuicio de las limitaciones derivadas de la existencia de un proceso concursal, resulta que la Administración estaba facultada para dictar las providencias de apremio por créditos contra la masa no satisfechos a su respectivo vencimiento.

Precisamente, la nueva redacción que la Ley 38/2011 dio a los artículo 84.4 LC y 164.2 LGT tenía por objeto declarar expresamente que se produce el devengo de los recargos de apremio y que puede dictarse la correspondiente providencia de apremio, si se trata de créditos contra la masa, por lo que considera que la interpretación de la Sala de instancia ha frustrado, para el caso del litigio, la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011.

Puntualiza que una cosa es que pueda dictarse la providencia de apremio, para lo que está facultada la Administración tributaria en virtud de los preceptos citados y otra distinta que pueda continuar el procedimiento ejecutivo iniciado por esa providencia, cuestión que no deriva de los actos impugnados y resulta ajena al recurso.

Aduce también que, a tenor del artículo 319.2 LEC , sobre la fuerza probatoria de los documentos administrativos, la sala de instancia ha errado al afirmar que las deudas que han generado las providencias de apremio tuvieron su origen en abril de 2009, cuando lo cierto es que 16 de las 19 providencias de apremio en litigio afectan a periodos posteriores (sólo las providencias números 9, 15 y 19, que relaciona en su escrito de interposición, afectan al periodo 4/2009). Apunta que por el solo hecho de que se refieran a ese periodo deba descartarse, sin más, que se trate o no de créditos contra la masa porque, sobre ese extremo el recurrente no planteó cuestión alguna y ninguna prueba se ha practicado.

Considera, además, que la doctrina de la Sala 1ª del Tribunal Supremo siempre ha admitido la posibilidad de dictar providencia de apremio de créditos contra la masa.

Solicita que se dicte sentencia que fije como doctrina que, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011 en los artículos 84.4 de la LC y 164.2 de la LGT , la Administración está facultada para dictar providencia de apremio de los créditos tributarios contra la masa no satisfechos a su vencimiento, con devengo de los correspondientes recargos del periodo ejecutivo y que se revoque la sentencia de instancia.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Elena Cano Martínez, en nombre y representación de la mercantil ROTTNEROS MIRANDA S.A.U., fue emplazada como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición en fecha 24 de noviembre de 2017.

Apunta que el procedimiento concursal es un procedimiento universal, que la competencia del juzgado mercantil es exclusiva y excluyente y que debe impedirse toda ejecución frente a bienes o derechos de contenido patrimonial que regula el articulo 55.1 LC para preservar la integridad del patrimonio frente a ejecuciones separadas que de facto distorsionen la aplicación efectiva de la "par conditio creditorum".

Mantiene que la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo considera que en fase de liquidación no caben ejecuciones separadas. Recuerda que el procedimiento se encuentra en fase de liquidación y que los acreedores que no hubieran ejercitado sus acciones antes de la declaración del concurso pierden el derecho de hacerlo por separado porque debe existir una única ejecución universal de todo el patrimonio del deudor concursado para que pueda asegurarse el pago de los créditos conforme a las reglas de preferencia de cobro previstas para acreedores, tanto concursales como contra la masa, en la medida que la prohibición de ejecución prevista en el artículo 55 LC opera y se extiende frente a todos los créditos concursales y créditos contra la masa,

Para la entidad recurrida, cualquier discrepancia en cuanto a créditos, calificaciones, cuantías y pago de los mismos han de instarse y tramitarse por vía del incidente concursal, competencia del juzgado de lo mercantil, por lo que no se pueden instar ejecuciones separadas ni se puede alterar el orden de pago de los créditos contra la masa como consecuencia de las citadas ejecuciones separadas, no solamente por alterar los principios básicos concursales, sino por privilegiarse un crédito reconocido por encima del resto de créditos, y por el orden y vencimiento que regula la Ley.

Termina suplicando se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

5. Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción , y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de diciembre de 2017, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de enero de 2019 se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de febrero de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica.*

La LC de 2003 pretendió evitar la dispersión de ciertos procedimientos de ejecución que, al margen del proceso concursal y, por ende, al margen del juez del concurso, podían ser activados tanto por órganos jurisdiccionales como administrativos, en este último caso en virtud del ejercicio de la autotutela de la Administración.

En efecto, esta situación contrastaba con la vocación de ejecución universal que tiene el concurso y generaba el riesgo de desmembrar la masa activa, pudiendo llegar a frustrar, precisamente, una de las finalidades esenciales de todo concurso, el mantenimiento de la actividad del deudor.

Por eso, la Exposición de Motivos de la LC, entendió que "el carácter universal del concurso justifica la concentración en un solo órgano jurisdiccional del conocimiento de todas estas materias, cuya dispersión quebranta la necesaria unidad procedimental y de decisión" concentrando en el juez del concurso, los poderes de ejecución contra el patrimonio del concursado, como se infiere de los arts. 86 ter.1.3º Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) y 8.1.3º LC , que proclama como exclusiva y excluyente la jurisdicción del juez del concurso para "toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado", de modo que "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor" (artículo 55.1 párrafo primero LC).

Sin embargo, tales propósitos de concentración y de unidad de ejecución coexisten en la práctica con escenarios como el que ahora concita nuestra atención.

La controversia del recurso se centra pues, en determinar, cuales son, tras la Ley 38/2011, los límites de la Administración para dictar providencias de apremio contra un deudor tributario con el fin de hacer efectivos los créditos contra la masa.

Segundo. *La noción de créditos contra la masa: régimen jurídico.*

En el caso que nos ocupa, cabe considerar -en línea con lo que se inferirse de las alegaciones del Abogado del Estado- que 16 de los 19 créditos que la Administración tributaria pretende realizar a través del dictado de las providencias de apremio tienen la consideración de créditos contra la masa, al haber sido generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso (art. 84.2.5º de la LC).

La declaración de concurso supone, en efecto, uno de los elementos de inflexión para la distinción entre créditos concursales y créditos contra la masa, definiendo la ley los créditos concursales como aquellos créditos contra el deudor que, a tenor de la propia LC no tengan la consideración de créditos contra la masa (por tanto, se definen en sentido excluyente por el artículo 84.1 LC).

A diferencia de los créditos concursales, los créditos contra la masa se pagan a su vencimiento, como expresa el artículo 84.4 LC .

Tercero. *La posibilidad de ejecuciones individuales tras la modificación de la Ley 38/2011.*

La posible existencia de ejecuciones separadas, al margen del procedimiento concursal, se constata a pesar de lo que expresan los artículos 8.1.3º LC y 55.1 párrafo primero LC , desde el momento que el art. 55.1 LC en su párrafo segundo, antes y después de la redacción dada por la Ley 38/2011, mantiene la posibilidad de continuar esas ejecuciones extraconcursales, si bien con dos modificaciones respecto de su inicial redacción: la primera, que el acto administrativo a tomar en consideración ya no es la providencia de apremio sino la diligencia de embargo y la segunda, que esta ejecución extraconcursal se limita hasta la aprobación del plan de liquidación.

Así, en su redacción vigente -también en el momento de dictarse las providencias de apremio- dicho párrafo segundo del art. 55.1 LC apunta que "hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Por otro lado, el artículo 84.4 LC expresa que "las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. Esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento."

Con anterioridad a la Ley 38/2011 esta previsión del artículo 84.4 LC se ubicaba en el artículo 154.2 LC , que después de indicar que los créditos contra la masa, "cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso" y que determinados créditos por salarios (del artículo 84.2.1.º LC) "se pagarán de forma inmediata", interesa retener que expresaba en términos semejantes a los del actual artículo 84.4 LC que "las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos se ejercitarán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos."

Por tanto, los preceptos a considerar son los artículos 55 y 84.4 LC , así como el artículo 164 LGT al que la Ley 38/2011 añadió la posibilidad de que se dicte la correspondiente providencia de apremio frente a créditos contra la masa, quedando la redacción de la siguiente manera:

"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."

Por tanto, las modificaciones introducidas por la Ley 38/2011 en los referidos preceptos, consistieron, básicamente, (1) en un cambio de ubicación sistemática del anterior artículo 154.2 LC , que pasa ahora al artículo 84.4 LC ; (2) que en el art. 55.1 LC párrafo segundo, el acto administrativo a tomar en consideración es la diligencia de embargo (3) así como que en ese mismo precepto la ejecución extraconcursal se limita hasta la aprobación del plan de liquidación y (4) que el artículo 164.2 LGT modificado alude a providencias de apremio para realizar créditos contra la masa.

Cuarto. *Antecedentes jurisprudenciales.*

La sentencia de esta sala y sección de 4 de noviembre de 2015, rec. 2340/2013 consideró improcedente que la Administración dictara providencia de apremio de créditos contra la masa.

Debemos precisar, de entrada, que la normativa aplicable era la anterior a la reforma de la Ley 38/2011, y se rechazó la posibilidad de dictar providencia de apremio de acuerdo a las siguientes razones:

"a) Conforme al art. 164.2 de la Ley 58/2003 , en la redacción originaria vigente al dictarse la providencia de apremio y, por tanto, antes de la modificación realizada por la ley 38/2011, en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración de concurso.

b) El art. 55.1 de la Ley Concursal , también en la redacción vigente al dictarse la providencia de apremio, señalaba que "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional del deudor".

c) Esta normativa resultaba aplicable también a los créditos contra la masa, porque aún cuando conforme al art. 154.2 de la ley 22/2003 , en su redacción original, por ser la vigente a la fecha de dictarse la providencia de apremio , "Los créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de satisfacerse a sus respectivos vencimientos, cualquiera que sea el estado del concurso", sin embargo, el mismo precepto agregaba que "... las acciones relativas a la calificación o al pago de estos créditos se ejercitarán ante el juez del concurso, por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones para hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso, sin que se hubiese producido ninguno de estos actos"; debiendo significarse que las mismas determinaciones se establecen en el art. 84, apartados 3 y 4 de la misma ley tras su modificación por la ley 38/2011.

d) En definitiva, hay que entender que antes de la reforma de la ley 38/2011 los requisitos precisos para una ejecución separada, tratándose de procedimientos administrativos, esto es, que se hubiera dictado providencia de apremio con anterioridad a la declaración del concurso y que los bienes objeto de embargo no resultasen necesarios para la continuidad de la actividad profesional empresarial del deudor, regían también respecto a los créditos postconcursales, por lo que una vez declarado el concurso los créditos que se integraban en la masa del concurso no podían tener persecución autónoma, lo que imposibilitaba en caso de impago en el periodo voluntario la providencia de apremio , así como el consiguiente recargo [...].

f) A idéntica conclusión llegó esta Sala en la sentencia de 2 de marzo de 2015, cas. 873/2014 , en la que se señala que como ha indicado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción (sentencias 1/2013, de 25 de febrero de 2013 (conflicto 7/12, FJ 3 º), y 2/2010, de 18 de octubre de 2010 (conflicto 3/10 , FJ 2º), del artículo 55.1 de la Ley Concursal , así como del artículo 164.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , se infiere que sólo los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiere dictado diligencia de embargo de los bienes del concursado pueden seguir su curso si son anteriores a la declaración de concurso, legitimando así una ejecución independiente, salvo que los bienes o derechos trabados resulten necesarios para la continuación de la actividad empresarial o profesional del deudor [...].

Sin embargo, pese a que, como decimos, el contexto normativo de ese recurso venía determinado por los artículos 55.1 , 154.2 de la LC y por el articulo 164.2 LGT , todos ellos en su redacción anterior a la modificación realizada por la Ley 38/2011, esta sentencia anticipó también la posición de la Sala Tercera con relación a la modificación introducida por la expresada Ley 38/2011:

"[...] e) Es cierto que la situación cambió, tras la modificación del art. 164.2 de la Ley 58/03 , realizada por la ley 38/2011, que amplía los supuestos de excepción al principio de no iniciación de ejecuciones de apremio a los créditos contra la masa, pero este precepto, en lo que se refiere a estos últimos créditos, debe coordinarse con lo dispuesto en el art. 84.4 de la ley Concursal , en tanto impide que la Administración inicie de forma autónoma la ejecución de los créditos contra la masa hasta que se cumplan determinadas circunstancias (se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso), pero, en cambio, sí tiene lugar el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento [...]."

La doctrina contenida en esta sentencia de la Sala Tercera, algunos de cuyos pasajes acabamos de transcribir, cobra todavía más actualidad y vigor -al resultar claramente reforzada- cuando se pone en relación con la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo, a la que acuden ambas partes en sus escritos a la hora de defender sus respectivas posiciones y a la que, evidentemente, corresponde la interpretación de las

normas contenidas en la Ley Concursal, como se infiere sin dificultad, entre otros preceptos, de los artículos 36 y ss LEC ; 9 y 56 LOPJ .

A estos efectos, las sentencias de la Sala Primera de 12 de diciembre de 2014 (rec. 2500/2013) y de 6 de abril de 2017 (rec. 2798/2014) interpretan el art. 84.4 LC respecto de la ejecución de los créditos contra la masa y, sin perder de vista el escenario introducido por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, expresan lo siguiente:

"[...]La reforma introducida por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, trasladó la referencia a la ejecución de los créditos contra la masa al apartado 4 del art. 84 LC , de paso que especificó que estas ejecuciones podían ser judiciales o administrativas: "no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos". Aparte de la ubicación sistemática de la norma, en su redacción actual no altera la regla jurídica, pues simplemente aclara que la ejecución puede ser también administrativa. Pero al margen de esta especificación o aclaración, la regla jurídica contenida en el precepto, ya sea en su redacción originaria (art. 154.4 LC), ya lo sea en la actual (art. 84.4 LC), precisa una interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal.

[...] Conforme a una interpretación literal del precepto, parecería que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez transcurrido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales.

Hemos de partir de la previsión general, contenida en el art. 8.3º LC , que atribuye al juez del concurso la competencia exclusiva y excluyente para conocer de "toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiere ordenado". Esta norma se corresponde con la regla general, contenido en el art. 55.1 LC : "declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra la patrimonio del deudor". Con ello se pretende preservar la integridad del patrimonio frente a ejecuciones separadas que, de facto, distorsionen la aplicación efectiva del principio de la par condicio creditorum.

[...]

Las únicas excepciones serán las ejecuciones administrativas o laborales que sobre bienes embargados antes de la declaración de concurso no se hayan visto afectadas por la paralización prevista en el art. 55 LC , y las ejecuciones de garantías y las acciones de recuperación asimiladas que se hubieran iniciado antes del concurso o antes de la liquidación (caso de haberse visto afectadas por la suspensión o la paralización).

Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas.

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 .

[...] En otras resoluciones anteriores (desde la Sentencia 237/2013, de 9 de abril), con ocasión de reconocer que el crédito por cuotas de la seguridad social posteriores a la declaración de concurso, en cuanto crédito contra la masa, es exigible conforme a lo previsto en el art. 84.3 LC , y por ello puede devengar recargos, que también gozan de la consideración de crédito contra la masa, ya advertíamos que el crédito contra la masa "no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio (art. 133.2 LC)".

En principio, conforme al art. 84.3 LC , los créditos contra la masa deben ser satisfechos a su vencimiento, sin perjuicio de que, con la excepciones legales, la administración concursal pueda alterar esta regla "cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa ". En esta situación, de suficiencia de bienes y de falta de tesorería o liquidez para el pago de determinados créditos contra la masa, no tiene sentido que se pueda admitir una ejecución separada del patrimonio del deudor concursado a favor de cualquier titular de un crédito contra la masa.

Si no hubiera bienes o derechos suficientes para asegurar el pago de todos los créditos contra la masa, nos encontraríamos en el caso regulado por el art. 176 bis. 2 LC . Este precepto impone a la administración concursal, cuando advierta que no habrá bienes suficientes para pagar los créditos contra la masa, que lo comunique al juez y que proceda al pago de acuerdo con un orden de prelación concreto y determinado. En este contexto, también carece de sentido una ejecución contra la masa, si se quiere preservar el orden de prelación legal.

En realidad, el único escenario en que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa es el que se abre con la aprobación del convenio, en que se levantan los efectos de la declaración de concurso (art. 133.2 LC). Así como el impago de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación (art. 140 LC), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, la preceptiva ejecución. Sin perjuicio de que también pudiera justificar una acción de incumplimiento del convenio y de apertura de la liquidación.

Sin embargo, una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC , no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC , y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS."

Por otro lado, desde la perspectiva que ofrecen los conflictos de jurisdicción, una lectura conjunta de las sentencias del Tribunal de Conflictos de 9 de abril de 2013 (conflicto 8/2012), de 11 de noviembre de 2014 (conflicto 6/2014) y de 9 de diciembre de 2014 (conflicto 10/2014) permite decantar las siguientes conclusiones:

(1) el acreedor contra la masa tiene a su disposición el incidente previsto en el artículo 84.4 LC para que su crédito sea calificado como tal y pagado siempre que se pueda entender vulnerado el orden de prelación de pagos previsto en el artículo 176 bis LC ;

(2) que no existe amparo en la LC, ni en la regulación actual ni en la anterior, para que la TGSS soslaye la competencia de la administración concursal y del juez del concurso y decida el cobro mediante el embargo aunque hayan transcurrido los plazos del artículo 84.4 LC ;

(3) que no puede estarse a la literalidad de un determinado inciso del precepto -en el caso el segundo inciso del art. 84.4 de la LC -, de manera aislada sino que ha de ser resultado de una interpretación sistemática y relacionada con los demás preceptos que regulan la situación jurídica de que se trate;

(4) que la posibilidad de iniciar ejecuciones judiciales o administrativas una vez abierta la liquidación para hacer efectivos créditos contra la masa, ello tiene lugar en el marco de la delimitación de esa masa, calificación de los créditos, orden de pago y demás circunstancias propias de un procedimiento concursal cuyo desarrollo y control ordena y dispone el juez del concurso en los términos establecidos en la Ley; y que

(5) difícilmente resulta compatible, en este marco de actuaciones del juez y la administración concursal bajo su control, una actuación ejecutiva singular de la Administración al margen del mismo, que impediría el adecuado y ordenado desarrollo del proceso concursal e incidiría en el ejercicio de la jurisdicción atribuida al juez del concurso.

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...".

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.

Consecuentemente, a partir de todo lo expresado no se observan motivos que justifiquen la pretensión de la Administración del Estado en orden a fijar doctrina en el sentido interesado.

Sexto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consiste en determinar "si, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en los artículos 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa", procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

La interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC , determina que, una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.

Séptimo. *Decisión del recurso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA , y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, no ha lugar al recurso de casación contra la sentencia de fecha 6 de febrero de 2017, dictada por la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso 678/2015 .

Octavo. *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

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

Declarar que, la interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC , determina que, una vez abierta la liquidación la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración de concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.

2°) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº 2020/2017, interpuesto por la Abogacía del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de fecha 6 de febrero de 2017, dictada por la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso 678/2015 .

3º) Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.