

Expediente Núm. 114/2016  
Dictamen Núm. 120/2016

**V O C A L E S :**

*Fernández Pérez, Bernardo,*  
Presidente  
*García Gutiérrez, José María*  
*Zapico del Fueyo, Rosa María*  
*Rodríguez-Vigil Rubio, Juan Luis*  
*Fernández Noval, Fernando Ramón*

Secretario General:  
*García Gallo, José Manuel*

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 12 de mayo de 2016, con asistencia de los señores y la señora que al margen se expresan, emitió el siguiente dictamen:

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de V. E. de 14 de abril de 2016 -registrada de entrada el día 21 del mismo mes-, examina el expediente de revisión de oficio iniciado a instancia de ....., por presunta nulidad de pleno derecho de los actos de cobro del embargo de créditos a favor de una empresa declarada en concurso de acreedores.

De los antecedentes que obran en el expediente resulta:

**1.** El día 2 de febrero de 2015, una representante de la mercantil interesada presenta en el registro del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias un escrito en el que insta la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados por la Administración con ocasión de los embargos practicados sobre créditos de la empresa.

Señala, como antecedentes, que la empresa a la que representa “fue declarada en concurso de acreedores” por Auto del Juzgado de lo Mercantil N.º

3 de Gijón de 15 de octubre de 2012, y que el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias certificó el "6 de noviembre de 2012 (...) que el crédito frente a la sociedad a fecha de declaración del concurso ascendía a la suma de 410.910,85 euros", precisando que el "14 de enero de 2013 los Servicios Tributarios vuelven a emitir un nuevo certificado en el cual manifiestan que a fecha 15 de octubre de 2012 la sociedad adeudaba al ente público la suma de 398.777,84 euros, sin perjuicio de las deudas que se hubieren podido acumular y cobros y bajas que con posterioridad a dicha fecha se hubieren podido producir".

Indica que la sociedad promovió entonces "incidente concursal frente a los Servicios Tributarios del Principado de Asturias en fecha 24 de enero de 2013, a medio del cual se impugnaba la lista de acreedores contenida en el informe provisional emitido por la Administración Concursal", argumentando que "las cantidades que los Servicios Tributarios han certificado como adeudadas por la concursada a efectos del reconocimiento de su crédito en el concurso de acreedores, la certificada en fecha 16 de enero de 2013 por importe de 398.777, 84 euros y la que consta en las cartas de pago notificadas en fecha 18 de enero de 2013 por importe de 545.533,89 euros, no arrojan el mismo importe./ Como una de las garantías básicas del contribuyente en el ámbito de la gestión y recaudación tributaria está la de que las liquidaciones giradas por la Administración tributaria deben obedecer al principio de certeza, esto es, el obligado tributario tiene derecho a conocer por qué conceptos se le está gravando, la cuantificación de la deuda tributaria (más cuando se trata de tributos liquidados por la propia Administración, como ocurre con tributos locales y autonómicos) y la cantidad a la que asciende su débito en el momento en que lo solicite (...). Entiende que la inclusión en la masa pasiva y el reconocimiento a favor de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias de los créditos (...) por importe de 410.910,78 euros no se ajusta a derecho y le causa un perjuicio a la concursada y al resto de acreedores de la sociedad, por lo que no procede su inclusión en la masa pasiva del concurso de acreedores".

Añade que "en la contestación a la demanda de incidente concursal los Servicios Tributarios solicitaron se incluyese en la lista de acreedores un crédito

por importe de 150.450,11 euros, y manifestaron (...) que el expediente ejecutivo (...) del que traían causa las deudas tributarias pendientes estaba integrado por 219 recibos y que a esa fecha estaba concluido./ Que además de las deudas integradas en dicho expediente ejecutivo la concursada tenía a fecha de declaración del concurso deudas en periodo voluntario de pago y en periodo ejecutivo pendiente de notificación de la providencia de apremio./ Que únicamente formaban parte” del referido expediente “las deudas en periodo ejecutivo en las cuales se había dictado providencia de apremio./ Que sobre las deudas providenciadas de apremio se habían dictado varias diligencias de embargo de créditos y derechos que finalmente produjeron su total cancelación./ Que en las certificaciones emitidas por los Servicios Tributarios a efectos de reconocimiento de créditos en el concurso de acreedores se integraban todas las deudas concursales pendientes a la fecha de emisión de las certificaciones, y no solo las que formaban parte del periodo ejecutivo./ En lo que se refiere a las diligencias de embargo y embargos efectivamente practicados, los Servicios Tributarios emitieron en fecha 22 de febrero de 2013 un documento en el que se relacionaban los embargos practicados en el expediente ejecutivo”. Así, reseña que “en el citado expediente se trabaron embargos por importe de 548.900,45 euros. Algunos (...) fueron trabados y aplicados con anterioridad a la declaración del concurso, otros trabados antes del concurso y aplicados con posterioridad a su declaración y, finalmente, otros trabados y aplicados tras la declaración de la situación concursal”. Aclara que “entre los embargos practicados figuraban derechos de crédito de tres arrendatarias, las cuales emitieron certificados de cantidades satisfechas a los Servicios Tributarios en concepto de embargo./ Así, de los embargos trabados sobre los créditos” de una empresa, “que ascendieron a 319.650,77 euros, 152.141,88 euros fueron trabados con posterioridad a la declaración del concurso”, lo que también ocurrió -según afirma- con una parte (1.052,22 € de un total de 5.185,25 €) de un embargo sobre otro crédito, lo que arroja una suma de 153.194,10 €, que “fue trabada una vez declarado el concurso de acreedores”.

Respecto a “la suma (...) trabada con anterioridad a la situación concursal y aplicada con posterioridad”, menciona que, “revisadas las cartas de pago una a una, concluimos que tras la declaración del concurso de fecha 15 de octubre de 2012 los Servicios Tributarios aplicaron embargos trabados con anterioridad y trabaron embargos por importe de 259.518,61 euros”; “actuación” que -entiende- “contraviene el principio de la *par conditio creditorum* que inspira los procesos concursales, así como la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en esta materia”.

Refiere que el Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón “dictó sentencia en fecha 8 de julio de 2013 en la cual estimaba parcialmente la demanda interpuesta por la concursada y acordaba reducir el crédito comunicado por los Servicios Tributarios a 150.450,11 (euros), conforme a la siguiente clasificación: / Crédito con privilegio especial por importe de 131.177,10 euros. / Crédito con privilegio general por importe de 9.192,97 euros. / Crédito ordinario por el mismo importe de 9.192,97 euros. / Crédito subordinado por la suma de 886,46 euros”. Añade que “el juez del concurso entiende en su sentencia que carece de competencia objetiva para pronunciarse sobre la nulidad de las certificaciones administrativas instada por la concursada”, quien interpuso recurso de apelación frente a aquella, el cual fue desestimado por Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 9 de octubre de 2014, en la que se razona “que la actuación administrativa ya está consumada y no puede ser revisada en la `limitada jurisdicción del juez del concurso´. / No obstante, su tesis acoge en parte la sostenida por la concursada”, según detalla, concluyendo que “no cabe reconocer a la concursada un crédito frente a los Servicios Tributarios del Principado de Asturias por los importes cobrados posconcurso, al tratarse de una actuación ya consumada que no puede ser revisada en la jurisdicción del juez del concurso”; revisión que, a su juicio, “corresponde (...) a la propia Administración actuante”.

Tras aludir al “convenio alcanzado con los acreedores en el proceso concursal y el pago de créditos con privilegio especial (...) reconocidos a los Servicios Tributarios del Principado de Asturias”, señala que por Resolución de 26 de marzo de 2014 “los Servicios Tributarios del Principado de Asturias

adoptaron un acuerdo de devolución parcial, en virtud del cual se procedió a devolver a la sociedad la suma de 2.003,60 euros”, ascendiendo la “cantidad devuelta finalmente (...) a 1.478,60 euros, previa compensación de un crédito por importe de 525 euros”; importe que “deberá tenerse en cuenta a efectos de la cantidad que ser reconozca devolver a la sociedad en concepto de ingresos indebidos”.

En cuanto al “cumplimiento de los requisitos para iniciar el procedimiento de nulidad de pleno derecho y con carácter subsidiario la petición de devolución de ingresos indebidos”, remite al contenido del artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señalando que “en este caso (...) la actuación de la Administración ha sido llevada a cabo prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por lo que cabe iniciar el procedimiento previsto” en el citado artículo. En caso de ser “estimada la declaración de nulidad (...) procedería la devolución de la cantidad de 122.052,55 euros, correspondiente al crédito clasificado como ordinario y subordinado percibido por los Servicios Tributarios tras la declaración del concurso, pues se trataría de un ingreso indebido (...). Como petición subsidiaria a la anterior, y para el caso de que no sea estimada, se solicita se inicie procedimiento de devolución de ingresos indebidos (ex artículos 221.2 LGT y siguientes de la LGT), y se proceda a la devolución de la suma de 122.052,55 (euros), con los correspondientes intereses de demora”.

Sostiene que “las actuaciones relativas a las trabas de embargos llevadas a cabo por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias son nulas por haberse vulnerado el procedimiento establecido en el artículo 55.1 de la Ley 22/2003, Concursal, y 164.1 y 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria”. Expone que, “si bien el artículo 55 permite continuar aquellos procedimientos administrativos de apremio en los que se haya dictado la diligencia de embargo con anterioridad a la declaración del concurso, no clarifica cómo se ha de actuar en caso de concurrencia del concurso con apremios en marcha./ Por otra parte, el artículo 164 de la Ley General Tributaria contiene tres reglas diferentes, según concurran procedimientos singulares de ejecución, procedimientos concursales o universales diferentes a los que recoge la Ley Concursal y para

los supuestos de concurrencia con concurso./ Tratándose de este último supuesto, el apartado 2 del artículo 164 prevé en caso de concurso que se aplicará lo dispuesto en la Ley Concursal”, remitiendo, por tanto, al citado artículo 55.

Tras examinar el cumplimiento de “lo preceptuado en los artículos 164.2 de la Ley General Tributaria y 55 de la Ley Concursal”, afirma que “concurría (el) primer requisito exigido por la norma para continuar con el procedimiento de apremio”, pero no cabe decir “lo mismo en lo que se refiere al cumplimiento del segundo (...) -que los bienes embargados no resulten necesarios para la actividad profesional o empresarial del deudor-, pues los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, aun conociendo la actividad del deudor y pasando por alto que una de las finalidades del concurso de acreedores es fomentar la continuidad de las empresas (...), trabaron diversos embargos sobre créditos que la concursada ostentaba frente” a dos empresas y una Consejería del Principado de Asturias, y, “a sabiendas de que una de las actividades de la deudora es el arrendamiento de inmuebles, se apoderaron de las cantidades que estas estaban obligadas a satisfacer en cumplimiento de las diligencias de embargo./ Por tanto, la actuación administrativa seguida por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias tras la declaración del concurso en el (...) expediente” controvertido “fue manifiestamente contraria (a) derecho, vulnerándose los derechos de la concursada, al interferir en la posibilidad de continuar con su actividad profesional y del resto de acreedores, pues los Servicios Tributarios se extralimitaron en el ejercicio de la autotutela administrativa prevista en la normativa tributaria y concursal”, desconociendo que la exposición de motivos de la Ley Concursal es clara al proclamar que “el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso y sus excepciones han de ser muy contadas y justificadas”, citando al efecto diversas decisiones judiciales.

Destaca que en este caso los Servicios Tributarios autonómicos “no procedieron a solicitar al juez del concurso la declaración de los bienes objeto de embargo como no necesarios para la continuación de la actividad empresarial, por lo que se ha vulnerado lo previsto en el artículo 55 de la Ley

Concursal, y, tratándose de una omisión de procedimiento, procede instar la nulidad de las actuaciones realizadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley 58/2003 y la devolución de ingresos indebidos”.

Considera que la actuación llevada a cabo “vulnera la *par conditio creditorum* (y) los intereses de la concursada y del resto de acreedores”, pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, “los créditos tributarios se hallan sometidos a lo dispuesto en la Ley Concursal”, y aunque “la Administración ganase la preferencia procedimental ex artículo 55.1 LC y 164.2 LGT -cosa que en este caso no ocurre (...)-, lo ganado se limita a la preferencia en la continuación del procedimiento, pero sin perjuicio del respeto al orden de prelación establecido por la ley para el cobro de los créditos en función de su naturaleza”.

Calcula que “la actuación llevada a cabo por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias ha supuesto un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, pues, al contrario que el resto de acreedores con el mismo rango (ordinarios y subordinados), ha percibido la totalidad del crédito ordinario en lugar del 50 por 100 aprobado en convenio y no se somete a la espera acordada con el resto de los acreedores”.

Concluye que, “al haber vulnerado la Administración el procedimiento legalmente establecido para el cobro de créditos concursales, procede iniciar, al amparo de lo previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, y previa su estimación reconocer a la sociedad (...) el derecho a percibir la suma de ciento veintidós mil cincuenta y dos euros con cincuenta y cinco céntimos (...) (122.052,55 €) en concepto de devolución de ingresos indebidos, más los intereses de demora que procedan o en caso de error cometido por esta parte en la clasificación de créditos, el que se corresponda con los créditos ordinarios y subordinados”. Con carácter “subsidiario”, para el caso de desestimarse la solicitud de revisión de oficio, “solicita el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos” por el mismo importe.

Adjunta la siguiente documentación: a) Escritura de elevación a públicos de los acuerdos sociales adoptados por la empresa interesada el día 10 de

noviembre de 2012, en los que se nombra Presidenta de la Junta General de Accionistas a la persona que presenta la reclamación, a la que se designa también Consejera Delegada del Consejo de Administración. b) Listado relativo -según la reclamante- a "crédito frente a la sociedad", firmado por la Jefa del Área de Recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios el 6 de noviembre de 2012. c) Listado relativo -a tenor de la interesada- a la suma adeudada por la sociedad al ente público a fecha 15 de octubre de 2012. d) Relación detallada de embargos practicados en el expediente ejecutivo, emitida por el Área de Recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios a petición de la interesada el 22 de febrero de 2013. e) Nota y documentos emitidos por dos sociedades arrendatarias de locales propiedad de la interesada. f) "Tabla Excel con los cálculos realizados por la sociedad". g) Cartas de pago correspondientes a diversos tributos en los que figura como sujeto pasivo la empresa interesada.

**2.** Con fecha 27 de febrero de 2015, la Consejera de Hacienda y Sector Público dicta Resolución por la que se incoa procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, a instancia de la interesada, "en relación con diversas diligencias de embargo dictadas por el Área de Recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios" y se designa instructora del mismo.

Consta en el expediente la notificación de la citada resolución a la instructora y a la interesada, a esta última con fecha 19 de marzo de 2015.

**3.** Mediante oficio de 16 de marzo de 2015, la Instructora del procedimiento solicita al Área de Recaudación un "informe sobre los antecedentes (...) que sean relevantes para resolver".

**4.** Figura incorporado a continuación el expediente ejecutivo al que se refiere la revisión de oficio. Entre la documentación que lo integra se encuentra la siguiente: a) Diligencia de apertura del expediente ejecutivo, de fecha 28 de junio de 2011. b) Edicto del Secretario Judicial del Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 29 de octubre de 2012,

por el que se hace saber “que en los autos seguidos en este órgano judicial” con el número” que se indica “se ha dictado en fecha 15 de octubre de 2012 auto de declaración de concurso voluntario del deudor (...). Se ha acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición que ejercerá la administración concursal” que se designa. c) Escrito dirigido por la Jefa del Área de Recaudación a la Administración Concursal el 6 de noviembre de 2012, en el que se le comunica, “de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que al citado deudor se le sigue procedimiento administrativo por sus débitos cuya recaudación ejecutiva ha sido encomendada” a los Servicios Tributarios del Principado de Asturias “por los conceptos de Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Actividades Económicas, Tasas del Principado, Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Construcciones y Obras, Tasas Entrada de Vehículos, Tasas Ocupación Vallas y Andamios, correspondientes a diversos ejercicios”. d) Varias diligencias de embargos de frutos y rentas. e) Diligencia de incorporación al expediente, con fecha 22 de enero de 2013, de información consistente en correos electrónicos intercambiados entre el Área de Recaudación y una abogada de la empresa en los que, entre otras cuestiones, se le explica a esta que existe un solo expediente ejecutivo en el cual “se acumulan (...) las deudas”. f) Certificado emitido por el Jefe del Departamento de Recaudación, con fecha 17 de enero de 2013 (*sic*), en el que consta que, “según la base de datos obrantes en este Área (...), el expediente ejecutivo de apremio (...), integrado por 219 deudas (...), ha sido cancelado el 12 de febrero de 2013”. g) Informe “en relación a demanda promoviendo incidente concursal para la impugnación de la lista de acreedores promovido” por la recurrente “al amparo de lo dispuesto en el artículo 96.3 de la Ley Concursal en procedimiento de concurso de acreedores (...) seguido en el Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón”, suscrito por el Jefe del Departamento de Recaudación de Gijón y en el que figura anotada a mano la fecha -18 de febrero de 2013-.

5. El día 24 de marzo de 2015, el Jefe del Departamento de Recaudación emite informe sobre el procedimiento de revisión de actos nulos instado por la interesada. En él se efectúan, “con carácter previo”, diversas consideraciones en relación con los antecedentes relatados por esta. Así, en cuanto a “la declaración del concurso de la sociedad del incidente concursal y el expediente ejecutivo”, y a la afirmación de la mercantil de que “algunos embargos fueron trabados y aplicados con anterioridad a la declaración del concurso, otros trabados antes del concurso y aplicados con posterioridad a su declaración y finalmente otros trabados y aplicados tras la declaración de la situación concursal”, precisa que “conviene aclarar (...) el desarrollo de la práctica de los embargos de conformidad con lo dispuesto en la LGT y su desarrollo en el RGR: Se ordena el embargo de bienes y derechos, notificando dicha orden a la persona que debe practicarla (pagador), quien procede a la traba de los mismos (retención de su importe) y sucesivamente al ingreso por el pagador de dichos importes en el tesoro. Dichas actuaciones raramente coinciden en un momento temporal único, sino que, según la naturaleza de los bienes objeto de embargo, se desarrollan en una necesaria sucesión temporal. Lo expuesto se revela con toda claridad en los embargos de dinero depositados en cuentas y en los embargos de créditos. En estos últimos, tratándose de créditos, si ya ha vencido el pagador habrá de ingresar su importe hasta cubrir la deuda, si no ha vencido esperará a dicho vencimiento para el ingreso, y si el crédito tiene pagos sucesivos deberá ingresar los sucesivos importes a medida que van venciendo y hasta cubrir el importe”.

A continuación, señala que “se debe precisar, en primer lugar, que el documento referido solo expresa fechas de embargo, y que la totalidad de los mismos ha sido practicada con anterioridad a la fecha de declaración del concurso y obviamente con el embargo, y en la misma fecha, también anterior a la declaración de concurso, se acuerda la traba de los bienes y derechos, que son realizados según la naturaleza propia de cada embargo (en el de cuentas a los 20 días de practicarse el embargo y traba, en el de créditos en la fecha del vencimiento de pago del mismo, en los de frutos y rentas en la fecha en que se realiza su pago por el arrendatario y en el de bienes inmuebles en el momento

de su enajenación)./ En conclusión, los embargos y trabas son todos anteriores a la declaración del concurso, si bien es cierto que se produjo aplicación parcial de importes obtenidos con posterioridad a dicha declaración concursal. No se puede, por tanto, asimilar la traba al momento del pago, como hace el recurrente en la intención de mantener que algunos embargos y trabas se producen con posterioridad a la declaración de concurso con la finalidad de argumentar que se produjo actuación ilícita por parte de los (Servicios Tributarios del Principado de Asturias) al realizarse esta con posterioridad”.

Reseña que, “llegado a este punto, y dejando claro que el embargo lleva implícita la traba de los bienes (...), se podría discutir si alguna cantidad trabada (todas ellas con anterioridad, como ya se dijo) y realizada o aplicada con posterioridad se produjo en ilícito no permitido por la normativa. Pues bien, analizados los devengos de los embargos de bienes y derechos practicados” en las arrendatarias de locales propiedad de la interesada “(se dejan al margen los embargos de cuentas, de bienes inmuebles y créditos no cuestionados), se debe precisar que el embargo y traba se produce sobre la relación contractual referida a contrato de arrendamiento existente entre el concursado y las citadas entidades al amparo de la Ley de Arrendamientos Urbanos, de tal manera que nace la obligación (devengo) para las partes en el mismo instante de formalizar dichos contratos, y en concreto para el arrendatario nace la obligación y devengo del pago íntegro del contrato con independencia de la utilización o no del local arrendado y con independencia o no de estar diferido su pago en el tiempo; de hecho, la falta de pago por el arrendatario no exime al arrendador del cumplimiento de presentación e ingreso de las correspondientes obligaciones tributarias en base a las obligaciones contraídas./ Por lo anterior, y al contrario de lo alegado por (la) recurrente, se niega que la suma de 153.194,10 euros fueran trabados una vez declarado el concurso, sin que ello implique negar que fuere aplicada su cuantía con posterioridad. Los (Servicios Tributarios del Principado de Asturias) no practicaron actuación alguna con posterioridad a la declaración de concurso”, sino que se limitaron “a recibir y aplicar los importes de los embargos y trabas practicados con anterioridad a la misma”.

Respecto a las alegaciones que se efectúan en relación con la “sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Asturias”, menciona que “el hecho de la declaración de incompetencia respecto de la primera sentencia (8 de julio de 2013) lo es por orientar el incidente concursal (...) con la finalidad de conseguir” que a “la concursada se le reconozca un crédito a su favor por importe de 545.533,89 euros”, y por lo que se refiere a la segunda sentencia, “de (...) 9 de octubre de 2013 en apelación de la anterior, se reorienta en el sentido de que no insta la anulación de los certificados, sino el cobro unilateral e ilícito, pero solo referido al importe de los créditos ordinarios y subordinados, por carecer los Servicios Tributarios de ningún título, ni administrativo ni civil (se recuerda a este respecto que obran dictadas las correspondientes providencias de apremio -título habilitante para la ejecución conforme dispone el artículo 167.2 LGT- y en cumplimiento de las mismas practicados numerosos embargos, todo ello con anterioridad a la declaración de concurso), e instando se devuelva a la masa del concurso el importe correspondiente, que cuantifican en 117.174,39 euros por entender que tal importe debe someterse a la *par conditio creditorum* (...). En definitiva, se considera que (la) recurrente utiliza el procedimiento especial de revisión de actos nulos como último recurso, por cuanto inició indebidamente un incidente concursal con pretensiones no propias del mismo cuando bien pudo instar en su momento, y no lo hizo, la declaración de bienes necesarios en sede concursal, o bien oponerse en vía administrativa mediante los recursos ordinarios de reposición o reclamación económico-administrativa previos al contencioso-administrativo”. Al respecto, cita diversa jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el carácter extraordinario de la vía de la revisión de oficio.

Afirma que se desconoce “cómo fija la cuantía de la revisión” la solicitante de la revisión de oficio, ya que “en el recurso de apelación” presentado en su momento cifraba “en 117.174,39 € la cantidad cobrada de forma unilateral e ilícita” por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

Respecto a la alegación de que “las actuaciones relativas a las trabas de embargos llevadas a cabo por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias tras la declaración del concurso de acreedores son nulas por prescindir

del procedimiento legalmente establecido”, pone de relieve que, “efectivamente, para la continuación del procedimiento de apremio, tal y como establece el artículo 55 de la Ley Concursal, se requieren dos requisitos, el primero el iter temporal de las diligencias de embargo, que no es aquí la cuestión controvertida, pues son anteriores a la declaración de concurso (...), y el hecho de que los bienes no sean necesarios para la continuidad de la actividad empresarial del deudor”. Tras citar el contenido del artículo 56.5 de la Ley Concursal, que atribuye al juez de lo mercantil la competencia para la declaración del bien no necesario, indica que la “cuestión a despejar entonces es cuál es el procedimiento para que se produzca por parte del juez esa declaración de que los bienes no son necesarios para la continuidad de la actividad empresarial del deudor, puesto que no encontramos en la Ley Concursal ni en la normativa tributaria referencia alguna a que la Administración tributaria tenga la obligación de dirigirse al juez del concurso para que este declare que los bienes objeto del embargo no sean necesarios para la continuidad de la actividad del deudor”. Afirma que “el artículo 56.5 de la citada Ley determina la competencia del juez del concurso a estos efectos, pero no (...) quién debe instar tal declaración”, lo que lleva a la propia solicitante a puntualizar que el citado precepto “no clarifica cómo se ha de actuar en caso de concurrencia del concurso con apremios en marcha”. Sin embargo, recuerda que “sí que establece la Ley Concursal en su artículo 192.1” que “Todas las cuestiones que se susciten durante el concurso y no tengan señalada en esta Ley otra tramitación se ventilarán por el cauce del incidente concursal, y así de hecho ya lo ha intentado” la solicitante, que “interpuso demanda promoviendo incidente concursal para la impugnación de la lista de acreedores, admitida a trámite el 30 de enero de 2013, y cuya sentencia fue desestimada, como bien conoce. Sabedora de la posibilidad del incidente concursal, no planteó en aquel momento esta cuestión primordial, cual es si los bienes eran o no necesarios para la continuidad de la actividad empresarial, sino que planteó cuestiones que no eran competencia del juez de lo mercantil”, como “la nulidad de la certificación administrativa”, y “tampoco impugnó frente a los Servicios Tributarios las entregas del dinero procedente de los embargos,

pudiendo hacerlo en tiempo y forma, dando esa inacción el carácter de firme y consentida a las actuaciones administrativas”.

Por tanto, “es (...) claro que esta Administración no ha prescindido del procedimiento, pues no está regulado, y no se le ha generado indefensión, pues tuvo la oportunidad de utilizar los cauces procesales oportunos para conseguir su pretensión”. Recuerda que, dado que no existió pronunciamiento judicial alguno respecto al carácter de los bienes embargados como necesarios para la continuidad de la actividad empresarial, “no se ha producido la pérdida de la preferencia o privilegio frente al concurso, pues solamente el carácter sustantivo de tal declaración de bienes necesarios puede hacer perder la prerrogativa administrativa de la que gozan tales créditos”.

Por último, y en relación con la manifestación de la solicitante de la revisión de que “la Administración se extralimitó en el ejercicio de la autotutela administrativa prevista en la normativa tributaria y concursal vulnerándose los derechos de la concursada, al interferir en la posibilidad de continuar con su actividad”, afirma que, “*de facto*, el ejercicio de la actividad no se ha impedido, pues la entidad sigue en funcionamiento con la existencia del convenio, lo que viene a demostrar que los bienes trabados no eran finalmente necesarios para la continuidad de su actividad”. Subraya que en la Sentencia de la Audiencia Provincial de 9 de octubre de 2014 se indica que “nada impide al juez de lo mercantil, pese a no poder levantar los embargos administrativos anteriores a la declaración de concurso, solicitar que los bienes afectados sean puestos a su disposición, integrados en la masa del concurso y, en este ámbito, decidir las cuestiones que se susciten en cuanto a lo que al efecto disponga para su adecuada ejecución y efectividad”, y que, por tanto, es claro que se pudo hacer y no se hizo, y obviamente cuando se produjo la sentencia ya no era el momento, pues la actuación ya estaba consumada y los efectos del concurso habían cesado con la aprobación del convenio. Cuanto menos hay que reconocer las dudas jurídicas que presenta la cuestión enjuiciada”.

En cuanto a la alegación de que “la actuación llevada a cabo por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias vulnera la *par conditio creditorum* (y) los intereses de la concursada y del resto de acreedores”,

responde que "si se gana la preferencia procedimental es evidente que los créditos no quedan sometidos al convenio, como así ocurrió *de facto*; el resultado de los embargos anteriores se aplicó al crédito pendiente y, por tanto, el crédito reconocido en el informe provisional se modificó dando lugar a un crédito reconocido en los textos definitivos diferente y por menor importe. Este último crédito fue el que quedó sometido a convenio y al que afectan (...), las quitas y esperas", por lo que no concurre "vulneración de la *par conditio creditorum*".

Reseña que "la propia Administración Concursal dirige escrito, en la contestación a la demanda de incidente concursal, al Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón en la que, además de aclarar que el juez de lo mercantil no es competente para anular las certificaciones administrativas", explica que "antes de nada hay que partir del hecho de que, si bien la fecha de declaración de concurso constituye la foto fija para la determinación de los créditos, esto no será así en el caso de que exista un procedimiento de ejecución con diligencia de embargo anterior a la declaración de concurso, dado que en ese caso el resultado del embargo se aplicará al crédito pendiente, y por ello el crédito reconocido, tanto en el informe provisional como en el definitivo, irá modificándose a lo largo del procedimiento". Añade que "no hay, por tanto, tal vulneración de la *par conditio creditorum*; simplemente lo cobrado antes de la aprobación de los textos definitivos, que no fue impugnado por la recurrente en tiempo y forma y que no fue anulado tampoco por el juez de lo mercantil, quedó fuera del concurso y no sometido al convenio./ No se produce tampoco perjuicio para la concursada, ni para el resto de acreedores, pues dichos créditos han quedado (...) extramuros del proceso concursal, del que se han levantado los efectos, como así se declara con la aprobación del convenio. Ciertamente es que la concursada pretende (que) se le aplique la quita y espera establecida en el convenio, pero ello no procede por las razones expuestas, por lo que no se produce enriquecimiento ilícito. Al contrario, la pretensión de la solicitante en este momento procedimental es conseguir la devolución a favor de la concursada, pero con exclusión de (la) integración de dichos créditos en el convenio, por cuanto (...) en este momento procedimental, con aprobación de

los textos definitivos y del convenio, y levantados los efectos del concurso, retorna imposible; por consiguiente, estaríamos en lo que la jurisprudencia califica como mala fe procesal, entendida esta como la provocación (o el conocimiento) de un defecto para después invocarlo en una fase o instancia posterior. Esta sería la concreción del principio general de que nadie puede ir en contra de sus propios actos, ya lo sea por acción u omisión”.

Finalmente, sobre la petición subsidiaria de “devolución de ingresos indebidos”, señala que “no se da ninguna de las causas previstas en el citado artículo 221 para el reconocimiento del derecho a devolución, ni se acredita que se dé alguno de los supuesto establecidos en el artículo 15” del Real Decreto 520/2005, “que aprueba el Reglamento de Revisión; por tanto, dicha solicitud (...) no puede prosperar”.

**6.** Con fecha 17 de abril de 2015, la Instructora del procedimiento comunica a la interesada la apertura del trámite de audiencia por un plazo de quince días.

**7.** El día 6 de mayo de 2015 una letrada, en nombre y representación de la interesada, presenta un escrito de alegaciones. En él señala, en relación con el informe emitido por el Jefe del Departamento de Recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios, que no tiene “nada que oponer respecto a la explicación del iter que se sigue en la práctica de los embargos conforme a la Ley General Tributaria y Reglamento General de Recaudación”, y aclara que “cuando la sociedad se refiere a traba en su escrito quiere exponer que se trata de la aplicación de los importes obtenidos de los embargos una vez practicados estos; es decir, que en el expediente ejecutivo se decretaron algunos embargos con anterioridad a la declaración del concurso que fueron trabados y aplicados sus resultados con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, y también otros que, si bien fueron decretados con anterioridad a la declaración del concurso, su resultado y aplicación se produjo tras la declaración” de este. Afirma que “no está utilizando el recurso especial de revisión de actos nulos como último recurso, pues es un procedimiento legalmente establecido para determinados supuestos, entre los cuales se halla el presente”. Añade que “en

ningún momento se inició indebidamente un incidente concursal con pretensiones que no eran propias del mismo”, pues estas “quedaron claramente expuestas tanto en el ámbito del incidente como en la apelación formulada frente a su desestimación”, y precisa que “en el momento en que fueron dictadas” las providencias de apremio “no se encontraron motivos para oponerse a las mismas”, pues lo que ahora “se discute” es “si en la aplicación de las cantidades embargadas por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias se respetó o no la normativa administrativa y concursal a la que están sometidos; es decir, si una vez declarado el concurso su actuación fue o no legítima”.

Alude, a continuación, a los datos con arreglo a los cuales se fijó “la cuantía de reclamación del recurso de apelación”, que “no coincide exactamente con la solicitada” en la revisión de oficio “porque se volvieron a revisar la totalidad de cartas de pago correspondientes a cantidades aplicadas tras la declaración del concurso de acreedores; por ello la diferencia de 4.878,16 euros./ No obstante, si hubiere algún error u omisión en el cálculo de la deuda satisfecha tras la declaración del concurso la operación propuesta por la solicitante es sencilla: se deben verificar las cantidades aplicadas por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias tras la declaración del concurso y determinar cuáles se corresponden con crédito privilegiado, ordinario y subordinado”.

Respecto a “las actuaciones relativas a las trabas de embargos (...) tras la declaración del concurso”, reitera que la actuación administrativa vulneró sus derechos, y considera que “los Servicios Tributarios debieron solicitar al juez del concurso que se pronunciara sobre la necesidad de los bienes embargados para la continuación de la actividad empresarial en el momento de la declaración del concurso, y con la omisión de tal petición vulneraron lo previsto en el artículo 55 de la Ley Concursal”. Cita al efecto una sentencia en la que se concluye que “la Administración debió dirigirse al juez del concurso”.

Por lo que se refiere a la vulneración de la *par conditio creditorum* denunciada, rechaza que “el importe percibido por los créditos ordinarios y subordinados ha quedado extramuros del proceso concursal”, pues, a su juicio,

“ello ha sido así a consecuencia de una actuación ilícita y no ajustada a la normativa concursal y administrativa, por lo que achacar mala fe a la concursada es de todo punto inadmisibile”.

Finalmente, reitera que concurren los presupuestos necesarios para la devolución de ingresos indebidos.

**8.** Mediante escrito notificado a la solicitante de la revisión de oficio el 1 de julio de 2015, la Instructora del procedimiento le comunica la apertura de un nuevo trámite de audiencia, por advertirse al examinar el escrito de alegaciones que el anterior “no tuvo lugar conforme a derecho”, toda vez que en él “se señala que el único documento que conforma el expediente administrativo es, además de la solicitud presentada y la resolución en virtud de la cual se acuerda el inicio del procedimiento, un informe de 24 de marzo de 2015 cuando en realidad el expediente incluye además documentación del expediente ejecutivo del Área de Recaudación que, por error, no fue puesta a disposición (de la interesada) en el trámite de audiencia”.

Con fecha 17 de julio de 2015, una representante de la interesada presenta un nuevo escrito de alegaciones en el que, “a la vista del expediente ejecutivo”, vuelve “a insistir en que la actuación administrativa llevada a cabo por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias tras la declaración del concurso (...) fue contraria a derecho”. Pone de relieve que “siguen sin figurar en el expediente las fechas de cobro efectivo de las cantidades embargadas a los acreedores” (arrendatarios de locales propiedad de la mercantil).

**9.** El día 29 de febrero de 2016, la Instructora del procedimiento elabora propuesta de resolución en sentido desestimatorio. En ella destaca que “la jurisprudencia del Tribunal Supremo vincula el supuesto de nulidad referente a actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido con situaciones en las que se produce una ausencia total y absoluta del procedimiento que provoca indefensión (...). Asimismo, la doctrina entiende que para que la infracción del procedimiento provoque la

nulidad de pleno derecho ha de ser `clara, manifiesta y ostensible´ (...), conculcando requisitos procedimentales esenciales”.

Tras reproducir el contenido de los artículos 164.1 y 2 de la Ley 28/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 55.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, concluye que de los mismos “resulta que dos son los requisitos que la legislación concursal exige para que la Administración pueda continuar con la ejecución separada del procedimiento concursal. El primero de ellos es el referido a la prioridad temporal en las ejecuciones que la misma haya iniciado, lo que exige el análisis de la fecha de los actos de ejecución y (...) del auto por el que se declara en concurso de acreedores a la empresa, y el segundo se refiere al elemento sustantivo de que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor./ Respecto al primero de los requisitos (...), la reforma operada en la Ley Concursal por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, permite que hasta la aprobación del plan de liquidación la Administración pueda continuar aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo. En el caso presente el auto por el que se declara en concurso a la sociedad recurrente es de fecha 15 de octubre de 2012”, sin que conste que la empresa “haya entrado en liquidación. Constan en el expediente tres diligencias de embargo de frutos y rentas notificados” a una de las entidades arrendatarias de locales “cuyas fechas son respectivamente el 19 de marzo de 2012, el 21 de junio de 2012 y el 20 de agosto de 2012. Consta también la diligencia de embargo de créditos comunicada” a otra empresa arrendataria “en fecha 26 de julio de 2011, y la diligencia de embargo de créditos a la Intervención del Principado de Asturias es de fecha 18 de mayo de 2012”. Manifiesta que “la Ley Concursal fija el momento para determinar la preferencia del procedimiento de ejecución separada frente al procedimiento concursal en la fecha de la diligencia de embargo, produciendo el embargo sus efectos desde el momento en que se acuerda el mismo, en los términos previstos en el artículo 170 de la Ley General Tributaria./ En consecuencia, hay que concluir que concurre el primero de los requisitos señalados en la ley para

que la Administración pueda continuar con la ejecución singular”; extremo este con el “que muestra conformidad la entidad” solicitante de la revisión.

En cuanto al segundo requisito -la declaración del bien como no necesario para que la Administración pueda continuar con la ejecución singular-, indica que la interesada reitera la necesidad de solicitud de la misma por la Administración al juez del concurso. Sin embargo, la ley únicamente señala al respecto que se podrá continuar la ejecución singular “siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”. Tras citar el contenido de los artículos 8 y 56.5 de la Ley Concursal -relativos a la competencia de los jueces de lo mercantil en esta materia-, señala que “ciertamente el Tribunal Supremo, Sala de Conflictos de Jurisdicción”, ha manifestado que, “estando en marcha un procedimiento administrativo de ejecución, si se produce la declaración de concurso la Administración queda obligada a dirigirse al juez que lo tramita para que decida si los bienes o los derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor (...). Sin embargo, en los casos referidos (...) fueron la entidad concursada y/o la administración concursal las que solicitaron del juzgado de lo mercantil la declaración de que los bienes embargados resultaban necesarios para la continuidad de la actividad. Lo cual no hace sino apoyar la afirmación de que el procedimiento para obtener la referida declaración no está claramente regulado”.

Por lo que se refiere a “la carga de la prueba sobre la necesidad del bien para la continuidad de la actividad”, menciona una Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 8 de mayo de 2008 con arreglo a la cual “dicha prueba incumbe a la propia concursada”.

Tras afirmar que no se observa “la existencia de indefensión”, destaca que “la sociedad interesada planteó incidente concursal” en el marco del cual “nada planteó en ningún momento (...) respecto a la declaración de necesidad de los bienes para la continuación de su actividad empresarial (...). En definitiva, no se aprecia en el caso presente la ausencia total y absoluta del

procedimiento legalmente establecido que provoque indefensión, en los términos fijados por la doctrina del Tribunal Supremo”.

Finalmente, subraya que “no concurre” en el asunto examinado “ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 221 (de la) LGT” para que proceda la devolución de ingresos indebidos. Esto, unido a “que mediante el presente informe se propone desestimar las pretensiones” de la interesada “respecto al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho”, la lleva a concluir que no “puede prosperar” la solicitud.

**10.** En este estado de tramitación, mediante escrito de 14 de abril de 2016, V. E. solicita al Consejo Consultivo del Principado de Asturias que emita dictamen sobre consulta preceptiva relativa al procedimiento de revisión de oficio de los actos de cobro del embargo de créditos dictados en el expediente núm. .... del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, adjuntando a tal fin el expediente original.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes consideraciones fundadas en derecho:

**PRIMERA.-** El Consejo Consultivo emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1, letra l), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letra l), del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo, aprobado por Decreto 75/2005, de 14 de julio, en relación con el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 6 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en Materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y a solicitud del Presidente del Principado de Asturias, de conformidad con lo establecido en los artículos 17, apartado a), y 40.1, letra a), de la Ley y del Reglamento citados en primer lugar, respectivamente.

**SEGUNDA.-** Atendiendo a lo dispuesto en la sección 4.<sup>a</sup> del capítulo II del título II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), al que se remite el artículo 214.1 del citado texto legal, la empresa promotora de la revisión de oficio está debidamente legitimada en cuanto destinataria directa de los actos administrativos cuya nulidad se pretende.

No obstante, advertimos que la solicitud es presentada por quien ostenta la presidencia del Consejo de Administración de la mercantil (según escritura de fecha 11 de noviembre de 2010), y no por la Administradora Concursal. De acuerdo con el auto de declaración de concurso voluntario, dictado el 15 de octubre de 2012 por el Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón (al que da publicidad el Edicto del Secretario Judicial publicado en el Boletín Oficial del Estado de 29 de octubre de 2012, que figura incorporado al expediente), en aquel momento se había “acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición que ejercerá la administración concursal”. Dado que no consta que con posterioridad se revirtiera tal suspensión, de estimarse procedente la declaración de nulidad de pleno derecho, con carácter previo a la resolución del procedimiento de revisión de oficio habrá de acreditarse la representación que dice ostentar la firmante del escrito, procediendo, en su caso, a la subsanación de la deficiente representación.

El Principado de Asturias está pasivamente legitimado, toda vez que a él pertenece el órgano que ha dictado los actos cuya nulidad se pretende y que corresponde al mismo la revisión en vía administrativa de los actos de gestión de algunos de los tributos señalados en la comunicación dirigida a la Administración Concursal por la Jefa del Área de Recaudación el día 6 de noviembre de 2012 -“Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Actividades Económicas, Tasas del Principado, Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Construcciones y Obras, Tasas Entrada de Vehículos, Tasas Ocupación Vallas y Andamios”- (folio 1.278). Según consta en la documentación remitida, las deudas de los diferentes tributos se han acumulado en un único expediente ejecutivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 del

Reglamento General de Recaudación. Entre los enumerados se encuentran tributos propios cedidos por el Estado y tributos locales cuya gestión y recaudación se han encomendado a la Comunidad Autónoma, y que han generado los débitos cuya recaudación ejecutiva corresponde a la misma, en los términos de lo dispuesto, respectivamente en los artículos 45.1, en el caso de tributos propios, y 45.2 del Estatuto de Autonomía y 54 y 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican Determinadas Normas Tributarias, en el caso de tributos cedidos, y en el marco y en ejecución del Convenio de delegación suscrito con el Ayuntamiento de Gijón para, entre otros, la gestión tributaria y recaudación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas y la "recaudación en vía ejecutiva de otros tributos y demás ingresos de derecho público no tributario", al amparo de lo establecido en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y en el artículo 7 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en la actualidad, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

En el ámbito del Principado de Asturias, la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos propios, de los cedidos por el Estado y de los locales cuya competencia le haya sido delegada por las Corporaciones locales corresponde al Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.Uno, apartado 2, letras a), b), y c), respectivamente, de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, que es la que crea al ente citado como "organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Principado de Asturias, de la aplicación efectiva del sistema tributario de la Comunidad Autónoma y de aquellos recursos de otras Administraciones y entidades que se le atribuyan por ley o por convenio" (artículo 10, párrafo primero).

**TERCERA.-** El artículo 217 de la LGT guarda silencio en cuanto al límite temporal para ejercer las facultades de revisión de oficio, resultando de aplicación los límites establecidos en el artículo 213 de la misma Ley, y rigiendo como derecho supletorio el artículo 106 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), que dispone, a tales efectos, que la revisión de oficio no podrá ser ejercitada “cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”. En el caso que examinamos, entendemos que no concurre ninguno de los supuestos citados.

**CUARTA.-** En relación con la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, debe recordarse que este se configura como instrumento de garantía de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos, lo que exige un estricto cumplimiento de los preceptos legales reguladores del mismo. Por ello, hemos de analizar en primer lugar si se cumplen o no sus trámites fundamentales.

En tal sentido, debemos comenzar por examinar la competencia del órgano administrativo para acordar la revisión de oficio. En el caso del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, el artículo 10.Dos.6 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, atribuye la competencia para resolver los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho a quien sea titular de la Consejería competente en materia de hacienda. En el presente supuesto, acordado el inicio del procedimiento de revisión de oficio por Resolución de la Consejera de Hacienda y Sector Público de 27 de febrero de 2015, corresponde a dicha autoridad dictar la resolución que ponga fin al mismo.

El procedimiento que rige la tramitación de la revisión de oficio se encuentra regulado en el artículo 217 de la LGT, así como en las normas comunes aplicables a la revisión en vía administrativa, contenidas en los

artículos 213 a 216 -y demás a los que estos remiten- del mismo cuerpo legal y en el Reglamento general de desarrollo de la citada Ley en materia de revisión en vía administrativa. Por lo que respecta a la tramitación, se han cumplido los trámites fundamentales de audiencia con vista del expediente y se ha elaborado una propuesta de resolución que responde a la obligación legal de motivación, impuesta específicamente para este tipo de procedimientos en el artículo 54.1.b) de la LRJPAC.

Advertimos, no obstante, que no se ha dado cumplimiento estricto a la obligación de comunicar a la interesada, en los términos de lo dispuesto en el artículo 42.4 de la LRJPAC, el plazo máximo legalmente establecido para la resolución -y notificación- del procedimiento, así como los efectos que pueda producir el silencio administrativo, puesto que, si bien se le notifica la Resolución de la Consejera de Hacienda y Sector Público de 27 de febrero de 2015, por la que se acuerda incoar el procedimiento, dichos extremos no aparecen recogidos en ella en la forma prevista en el artículo anteriormente mencionado; amén de que la referida resolución resulta prescindible en el caso de procedimientos seguidos a instancia del interesado, tal y como ya señalamos a esa misma autoridad consultante en nuestro Dictamen Núm. 44/2015.

**QUINTA.-** La revisión de oficio, tanto la regulada en el capítulo I del título VII de la LRJPAC como la dispuesta en el artículo 217 de la LGT, constituye un procedimiento excepcional. Este instrumento sitúa a la Administración en una posición de privilegio, al poder por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, revisar disposiciones y actos suyos viciados de nulidad. En consonancia con el sentido excepcional de esta potestad de autotutela, la interpretación de los supuestos objeto de revisión de oficio, establecidos en los artículos 217.1 de la LGT y 62.1 de la LRJPAC, debe ser restrictiva; de lo contrario, perdería efectividad la garantía que entraña la diferenciación entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables y su sometimiento a regímenes jurídicos distintos de anulación. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en la vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un

procedimiento de revisión de oficio, sino solo los específicamente establecidos en la ley. Nada impide, pues, que la revisión de oficio sea instada por los ciudadanos, en este caso por los contribuyentes, resultando obligada la Administración, con excepción de las causas de inadmisibilidad expresamente dispuestas, a su tramitación, pero limitada únicamente a los motivos de especial gravedad, determinados en el artículo 217.1 de la LGT.

**SEXTA.-** Entrando en el fondo del asunto, la interesada solicita la revisión de los actos administrativos consistentes en el cobro de diversas diligencias de embargo que, en su escrito inicial, identifica con las cantidades correspondientes al “crédito clasificado como ordinario y subordinado” por importe de 122.052,55 €. Según expone, “la actuación de la Administración ha sido llevada a cabo prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”, pues entiende que la concurrencia de dicha causa deriva de la falta de solicitud “al juez del concurso” de “la declaración de los bienes objeto de embargo como no necesarios para la continuación de la actividad empresarial”, de conformidad con la previsión contenida en el artículo 55.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

En cuanto a la consideración del bien como necesario, la interesada se limita a aducir que los embargos sobre los créditos generados por los arrendamientos de locales se produjeron “a sabiendas” de que constituyen “una de las actividades de la deudora”, por lo que entiende que se interfirió “en la posibilidad de continuar con su actividad profesional”. Por su parte, la Administración tributaria razona que la entidad “sigue en funcionamiento” en la fecha de emisión del informe (marzo de 2015), lo que es indicativo, a su juicio, de que los derechos trabados no eran necesarios para la continuidad de la actividad mercantil.

Al respecto, este Consejo advierte que el objeto social que figura en la escritura aportada por la empresa concursada es, ciertamente, más amplio, pues comprende “la promoción, urbanización, parcelación, construcción, venta, uso y arrendamiento de toda clase de inmuebles y viviendas, acogidas o no a los beneficios de viviendas de protección oficial”, por lo que los datos

disponibles no permiten presumir que la declaración del bien como necesario se hubiera producido en caso de haberse instado; presunción sobre la que funda la empresa su solicitud.

En segundo lugar, debemos tener presente que la nulidad que se pretende se circunscribe, en los invocados artículos 217.1.e) de la LGT y 62.1.e) de la LRJPAC, a los actos dictados prescindiendo “total y absolutamente” del procedimiento legalmente establecido; términos que, como señalamos, entre otros, en los Dictámenes Núm. 42/2008 y 256/2011, nos remiten a los supuestos en los que falte por completo, de un modo manifiesto y terminante, el procedimiento obligado para elaborar el correspondiente acto administrativo, sin que la mera omisión de un trámite constituya necesariamente por sí sola un vicio de nulidad, tal y como viene reiterando el Tribunal Supremo. En efecto, según reiterada jurisprudencia, para que pueda apreciarse esta causa de nulidad la omisión del procedimiento ha de ser “clara, manifiesta y ostensible”.

La interesada califica de ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido la falta de solicitud “al juez del concurso” de “la declaración de los bienes objeto de embargo como no necesarios para la continuación de la actividad empresarial”. En apoyo de su argumentación cita la Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 9 de octubre de 2014, en la que se resuelve un recurso de apelación interpuesto por ella frente a la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón de 8 de julio de 2013. Efectivamente, en dicha sentencia se recoge que, de manera reiterada, el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción ha declarado que, “estando en marcha un procedimiento administrativo de ejecución, si se produce la declaración de concurso la Administración queda obligada a dirigirse al juez que lo tramita para que decida si los bienes o los derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor”.

Debemos señalar al respecto que del análisis de la normativa aplicable resulta que tal obligación no se encuentra legalmente establecida en la regulación del procedimiento, ni en la legislación concursal ni en la normativa

tributaria. Y, por otra parte, el examen de la casuística jurisprudencial en la materia revela, como acabamos de señalar, que también la propia concursada puede, en todo caso, instar tal declaración judicial (así se deduce, por ejemplo, de las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 18 de octubre de 2010 -ECLI:ES:TS:2010:5637- y de 25 de febrero de 2013 -ECLI:ES:TS:2013-966-). Es decir, que siendo claro, en ausencia de regulación expresa, el criterio judicial expuesto -que la propia Administración reconoce-, también lo es que en ningún caso se puede afirmar que la concursada se encuentre excluida para solicitar, en defensa de sus propios intereses, la declaración del bien como necesario para la continuidad de su actividad. Es más, dado que presentó un incidente concursal, parece lógico que dentro del mismo se hubiera planteado tal cuestión, habida cuenta de que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 192.1 de la Ley Concursal, "Todas las cuestiones que se susciten durante el concurso y no tengan señalada en esta Ley otra tramitación se ventilarán por el cauce del incidente concursal".

En este mismo sentido, llama la atención no solo que no se planteara la cuestión en el incidente judicial sustanciado, sino que la interesada nada alegara en sede administrativa una vez declarado el concurso. Al pretender revisar ahora, a través de la vía extraordinaria de la revisión de oficio, las actuaciones de embargo de créditos frente a las que ninguna oposición mostró en su momento, manifiesta una actitud que bien puede considerarse rayana con la vulneración de la buena fe en cuanto principio general al que debe adecuarse el ejercicio de los derechos (artículo 7.1 del Código Civil), y que como hemos indicado en la consideración tercera opera como límite expresamente establecido para el ejercicio de la revisión de oficio.

En el caso supuesto que nos ocupa, no existía (ni existe) disposición legal específica aplicable al caso que sancionara expresamente con nulidad absoluta los actos administrativos de cobro derivados de embargos dictados por la Administración tributaria sin solicitar previamente al órgano judicial una declaración sobre el carácter necesario del bien para la continuidad de la actividad empresarial, sin que quepa, en modo alguno, deducir de su ausencia la nulidad radical de las actuaciones desarrolladas tras la declaración de

concurso. En definitiva, no cabe equiparar esa eventual omisión de trámite con la total omisión de procedimiento determinante de nulidad.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho, iniciada a instancia de ....., de los actos dictados en el procedimiento de apremio al que se refiere el presente expediente.”

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Gijón, a .....

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

EL PRESIDENTE,