

Expediente Núm. 308/2018  
Dictamen Núm. 99/2019

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

*Sesma Sánchez, Begoña,*  
Presidenta  
*González Cachero, María Isabel*  
*Iglesias Fernández, Jesús Enrique*  
*Menéndez Sebastián, Eva María*  
*García García, Dorinda*

Secretario General:  
*Iriondo Colubi, Agustín*

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 5 de abril de 2019, con asistencia de las señoras y el señor que al margen se expresan, emitió por mayoría el siguiente dictamen. La Consejera doña María Isabel González Cachero votó en contra:

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de V. E. de 30 de noviembre de 2018 -registrada de entrada el día 13 del mes siguiente-, examina el expediente de revisión de oficio, incoado a instancia de parte, con motivo de la presunta nulidad de pleno derecho de los actos dictados en el procedimiento de apremio para el cobro de ciertas deudas tributarias en situación concursal.

De los antecedentes que obran en el expediente resulta:

**1.** Con fecha 4 de agosto de 2017, la representante de ..... presenta en el registro del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias un escrito en el que solicita el inicio del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho “frente a la providencia de apremio de 30 de enero de 2017 y

resto de diligencias dictadas con posterioridad respecto de una deuda por importe de 441,98 euros, al amparo de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, al haber sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, pues “la deuda apremiada (...) que ha derivado en embargos acordados en diligencias de 3 de abril y 3 de mayo de 2017 se corresponde con un crédito concursal que los Servicios Tributarios debieron comunicar en tiempo y forma en el procedimiento concursal”, siguiendo lo establecido en “el artículo 164 de la Ley General Tributaria y el artículo 97 bis de la Ley Concursal”.

**2.** Mediante Resolución de la Consejera de Hacienda y Sector Público de 23 de enero de 2018 se designa instructora del procedimiento, lo que se comunica a la representante de la mercantil interesada, informándole asimismo sobre el plazo máximo para resolver y notificar y los efectos del silencio administrativo.

**3.** A solicitud de la Instructora del procedimiento, con fecha 16 de marzo de 2018 libra informe el Responsable de Unidad (Gijón) del Área de Recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias. En él parte de señalar que “la reclamante manifiesta recurrir providencias de apremio de fecha 30 de enero de 2017 dando como referencia el número de diligencia de embargo de cuentas (...) y un importe de 441,98 euros”, así como “diligencias posteriores”. Se advierte que tales datos “no coinciden exactamente con los actos dictados por esta Área de Recaudación”, por lo que se identifican seguidamente “las diligencias de embargo notificadas, así como las providencias de apremio que se incluyeron en las mismas”. La diligencia de embargo de cuentas que especifica “incluye dos providencias de apremio, las correspondientes al canon de saneamiento del cuarto y quinto bimestre de 2012 por importe total de 343,96 euros e importe trabado total de 73,46 euros”, en tanto que la diligencia de embargo de cuentas que señala comprende “tres providencias de apremio, las correspondientes al canon de saneamiento del cuarto, quinto y sexto bimestre de 2012 por importe total de

441,98 euros e importe trabado total de 441,98 euros”. Añade que “el importe total cobrado no coincide porque la reclamante hace mención únicamente al importe de la segunda diligencia”, y precisa que “a la fecha de presentación del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho -4 de agosto de 2017- tanto las providencias de apremio como las diligencias de embargo ya eran actos firmes por no haberse recurrido en el plazo de un mes desde su notificación”.

Puesto que la acción de nulidad se fundamenta en que los actos a que se refiere han sido dictados prescindiendo del procedimiento legalmente establecido por recaer sobre créditos concursales, ha de determinarse si efectivamente es esta su naturaleza, razonando al efecto que ha estarse a lo establecido en el apartado 10 del artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, conforme al cual “son créditos contra la masa: `Los que resulten de obligaciones nacidas de la Ley (...) con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo´”. Afirma que, puesto que “los créditos tributarios nacen de la Ley en el momento del devengo (...), para determinar si un crédito es concursal o contra la masa debemos atenernos al momento del devengo”, lo que en el caso del canon de saneamiento sucede, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre Abastecimiento y Saneamiento de Aguas en el Principado de Asturias, al “momento de producirse el suministro de agua a través de las redes generales, o bien en el momento de su uso o consumo en las captaciones propias”.

Teniendo en cuenta lo anterior, concluye que “no hay duda de que el recibo correspondiente al cuarto bimestre (...) se ha devengado con anterioridad” al auto de declaración de concurso, dictado el 15 de octubre de 2012; “tampoco existe duda alguna respecto del sexto bimestre (...), que a todas luces es un crédito contra la masa por producirse el consumo con posterioridad al auto; más duda podría plantear el recibo correspondiente al quinto bimestre (...), pues contabiliza el consumo de varios días, algunos posteriores al auto, en los cuales también se ha producido el suministro; sin

embargo, dado que el cómputo del suministro se realiza al final del periodo, entendemos que es este el momento en que se produce el devengo porque al principio del periodo sería imposible determinar el consumo total, y por tanto lo consideramos como un crédito contra la masa”.

Asume que “se ha incumplido el procedimiento establecido para el cobro del crédito concursal” respecto del canon de saneamiento del cuarto bimestre de 2012, pues “debió ser comunicado en tiempo y forma al proceso concursal, bien en el plazo establecido en el artículo 85 o bien a través de la modificación de los textos definitivos en el plazo establecido en el artículo 97 bis, ambos de la Ley Concursal”, y que al no haberlo hecho “dicho crédito ha quedado excluido de la masa pasiva”. Razona que, “dado que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispuesto en la Ley Concursal, debe reconocerse que las diligencias de embargo” que menciona -la primera por el importe total trabado de 73,46 euros y la segunda solo en la parte trabada respecto al crédito concursal, es decir 99,36 euros- “se han dictado prescindiendo parcialmente del procedimiento establecido para el cobro, el cual está previsto en la Ley Concursal y no en la Ley General Tributaria”, y que “ha decaído el derecho de cobro por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias respecto de la liquidación” que reseña. Por ello, informa favorablemente la declaración de nulidad de “la providencia de apremio (...) notificada el 2 de diciembre de 2016” y de las diligencias de embargo de cuentas que señala “en la parte que amparen la liquidación” referida.

Entiende que no sucede lo mismo “en el caso de los créditos contra la masa, tal y como se desprende tanto del artículo 164.2 de la Ley General Tributaria como del artículo 84.4 de la Ley Concursal, al existir un convenio de fecha 29 de noviembre de 2013, en el que cesan los efectos del concurso y deja de estar paralizada la acción de cobro”, lo que le lleva a concluir que “no procede la anulación de las providencias de apremio notificadas el 10 de febrero de 2017 y 10 de abril de 2017, ni tampoco las diligencias de embargo de cuentas (...) en cuanto a los importes amparados por dichas liquidaciones

(...); ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 166 de la Ley General Tributaria en relación a la conservación de actuaciones”.

**4.** Se incorporan al expediente, a continuación, diversos documentos relativos al asunto de que se trata; entre ellos, las providencias de apremio, los actos de comunicación de las diligencias de embargo y los anuncios publicados en el *Boletín Oficial del Estado* referentes al procedimiento de concurso. De los últimos resulta que mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón de 15 de octubre de 2012 (publicado en el *Boletín Oficial del Estado* el 14 de diciembre de 2012) se declaró en concurso voluntario a la interesada, que mediante Sentencia del mismo Juzgado de 29 de noviembre de 2013 se aprobó la propuesta de convenio aceptada por la Junta de Acreedores y que, finalmente, por Auto de 14 de febrero de 2018 se declaró la conclusión del concurso por cumplimiento de convenio.

**5.** Evacuado el trámite de audiencia mediante oficio notificado a la interesada el 13 de abril de 2018, con fecha 4 de mayo de 2018 examina el expediente una persona que actúa en nombre y representación de la mercantil interesada.

**6.** Transcurrido el plazo conferido sin que conste que se hayan formulado alegaciones, el día 7 de noviembre de 2018 la Instructora del procedimiento formula propuesta de resolución en el sentido de estimar parcialmente la declaración de nulidad de pleno derecho, teniendo en cuenta que “el devengo del canon de saneamiento correspondiente al cuarto bimestre del ejercicio 2012 (...) se produjo el 31 de agosto de 2012, es decir, con anterioridad a la declaración de concurso (15 de octubre de 2012), por lo que no puede ser considerado crédito contra la masa, sino como crédito concursal”, y puesto que “su cobro debió ser el previsto en la Ley Concursal y no (...) en la Ley General Tributaria” concluye que “no se ha seguido el procedimiento legalmente establecido”, por lo que procede declarar la nulidad de la providencia de

apremio y de las diligencias de embargo de cuentas en la parte correspondiente a dicha deuda.

Señala que, “sin embargo, los devengos de las deudas por canon de saneamiento correspondientes al quinto y sexto bimestres de 2012 (...) tuvieron lugar, respectivamente, los días 31 de octubre de 2012 y 31 de diciembre de 2012, es decir, con posterioridad a la fecha de declaración del concurso (15 de octubre de 2012). En consecuencia, ambos créditos tienen la condición de créditos contra la masa./ En estos dos casos se dictaron las providencias de apremio siguiendo el procedimiento legalmente establecido, es decir, el contemplado en la LGT, dictándose las providencias de apremio el 15 de mayo de 2014, por tanto en una fecha posterior a la aprobación del convenio (29 de noviembre de 2013), momento en el que dejan de estar paralizadas las acciones ejecutivas para hacer efectivo el pago de los créditos contra la masa, según lo previsto en el artículo 84.4 de la Ley Concursal”.

**7.** En este estado de tramitación, mediante escrito de 30 de noviembre de 2018, 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 dictados en el procedimiento de apremio para el cobro de ciertas deudas tributarias en situación concursal, objeto del expediente núm. .... del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, cuyo original adjunta.

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 I), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letra I), 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 (en adelante LGT), 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 LGT, al que se remite el artículo 214.1 del citado texto legal, la promotora de la revisión está debidamente legitimada en cuanto destinataria directa de los actos administrativos cuya nulidad se pretende.

Acordado por Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón de 29 de noviembre de 2013 el cese de la administración concursal en sus funciones y la terminación de los efectos de la declaración de concurso sobre las facultades de administración y disposición del deudor, está facultada para actuar en nombre y representación de la empresa quien suscribe el escrito que da inicio al procedimiento que analizamos.

El Principado de Asturias está pasivamente legitimado, toda vez que a él pertenece el Ente Público de Servicios Tributarios, órgano que ha dictado los actos cuya nulidad se insta y al que correspondía la recaudación del canon de saneamiento; tributo que luego sería sustituido por el impuesto sobre afecciones ambientales del uso del agua creado por la Ley del Principado de Asturias 1/2014, de 14 de abril, del Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del Uso del Agua, cuyas disposiciones se refundieron en el Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales del Principado de Asturias en Materia de Tributos Propios. A propósito de la competencia del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias para la gestión, recaudación y administración del canon de saneamiento, ha de tenerse en cuenta que, si bien las citadas funciones

fueron inicialmente atribuidas a la Junta de Saneamiento por el artículo 24.b) de la Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre Abastecimiento y Saneamiento de Aguas en el Principado de Asturias (en adelante LASA), posteriormente se delegaron en la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias, articulándose la delegación mediante el convenio celebrado el 27 de junio de 2000 entre el Principado de Asturias y la Junta de Saneamiento al amparo de lo establecido en la disposición adicional sexta de la misma Ley. Cuando la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, crea el Ente Público de Servicios Tributarios como organización administrativa responsable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 10.Uno, apartado 2.a) de la Ley, entre otras funciones, de la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos propios y demás ingresos de derecho público del Principado de Asturias cuya competencia tenga atribuida la Consejería competente en materia tributaria, el citado organismo queda asimismo subrogado, según lo establecido en el artículo 10.Ocho de la misma norma, “en la totalidad de los convenios y contratos suscritos en nombre del Principado de Asturias directamente relacionados con su ámbito competencial”; entre ellos, el convenio celebrado el 27 de junio de 2000 para la gestión tributaria del canon de saneamiento.

**TERCERA.-** El artículo 217 de la LGT guarda silencio en cuanto a los límites para ejercer las facultades de revisión de oficio, salvo la previsión del artículo 213 de la misma Ley relativa a la imposibilidad de revisión de actos confirmados por sentencia judicial firme. No obstante, como derecho supletorio -artículo 7.2 de la LGT y disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC)- resulta de aplicación el artículo 110 de la LPAC, 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 acordarla 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, 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. Corresponde, por tanto, a la Consejera de Hacienda y Sector Público 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 35.1.b) de la LPAC.

Por lo que se refiere al plazo máximo para notificar la resolución expresa, nos encontramos ante un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho iniciado a instancia de parte mediante solicitud presentada el 4 de agosto de 2017, por lo que el plazo de un año al que se refiere el apartado 6

del artículo 217 de la LGT ya había sido rebasado a la fecha de la solicitud de dictamen. No obstante, ello no impide la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 21 y 24.3, letra b), de la LPAC.

**QUINTA.-** La revisión de oficio, tanto la regulada en el capítulo I del título V de la LPAC 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 revisión de oficio se restringe a los supuestos de nulidad radical previstos taxativamente en la Ley -de interpretación restrictiva-, y se le imponen unos límites específicos, pues 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. Según constante jurisprudencia, que se reitera en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 -ECLI:ES:TS:2018:2443- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), “la finalidad que está llamada a cumplir la revisión de los actos nulos (...) es facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen algunos actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva”, ampliando las posibilidades impugnatorias “en equilibrio con la seguridad jurídica”.

**SEXTA.-** Entrando en el fondo del asunto, la representante de la mercantil interesada solicita la declaración de nulidad de los actos -no recurridos en plazo- dictados en vía ejecutiva para el cobro de ciertas deudas tributarias identificadas en el curso de la instrucción como las correspondientes a los recibos del canon de saneamiento del cuarto, quinto y sexto bimestre de 2012, articulando su pretensión sobre la causa de nulidad del artículo 217.1.e) de la

LGT, ya que, según afirma, tales actos habrían sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Razona que, toda vez que la deuda tributaria a la que se vinculan se corresponde con un crédito concursal debió ser comunicada en el procedimiento de concurso en tiempo y forma, según establece la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC), y no habiéndolo sido los actos dictados para el cobro de la deuda tributaria incurren en causa de nulidad.

Pues bien, con relación a la cuestión que se plantea, hemos comenzado por señalar que si el concurso de acreedores tiene implicaciones fundamentales en la esfera económica del deudor insolvente también los acreedores se verán afectados por el procedimiento concursal.

La LC parte de considerar, según se expresa en su exposición de motivos, que la igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general cuyas excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas, optando por los principios de unidad legal, de disciplina y de sistema, al abordar en un único texto todos los aspectos materiales y procedimentales del concurso. La construcción del régimen unificado sobre el principio de *par conditio creditorum* ha supuesto una reducción de los tradicionales privilegios de la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos frente al resto de acreedores; de ahí que el artículo 77 de la LGT disponga en la actualidad que, “En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

La declaración de concurso implica, por un lado, la existencia de una masa activa formada por el conjunto bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor a la fecha de la declaración de concurso y los que se reintegren al mismo o adquiera hasta la conclusión del procedimiento, en los términos de lo dispuesto en el artículo 76 de la LC y, por otro, la formación de la masa pasiva, en la que se integrarán “todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualquiera que sea su nacionalidad y domicilio”, pues de conformidad con lo señalado en el artículo 49 de la LC “quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las

establecidas en las leyes”. Ahora bien, pese a lo dispuesto en el precepto que se acaba de transcribir, no todos los acreedores del concursado integrarán la masa pasiva, pues la propia LC establece excepciones a dicha regla general, de forma que los denominados créditos contra la masa (entre otros, los relacionados en el artículo 84.2 de la LC) quedan fuera de ella y no se consideran créditos concursales.

Los créditos contra la masa son los generados con posterioridad a la declaración de concurso, esto es, durante la tramitación del procedimiento concursal. Se satisfacen con arreglo a la masa activa, aunque no forman parte del concurso ni de la masa pasiva, y quedan excluidos de las normas concursales de satisfacción. No han de clasificarse ni comunicarse a la Administración concursal ni se someten a convenio o liquidación, y su abono ha de hacerse por esta de forma inmediata a su vencimiento. Definidos por su encaje en alguna de las categorías del artículo 84.2 de la LC, los créditos tributarios pueden considerarse de esta clase al amparo de lo señalado en el apartado 10.º del precepto, referido a “Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley (...) con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo”. Es pues el criterio temporal que maneja la norma el que determina que para que una deuda tributaria sea considerada como crédito contra la masa es necesario que haya nacido con posterioridad a la declaración de concurso, coincidiendo la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia en señalar que la fecha determinante para la consideración del crédito tributario como crédito concursal o como crédito contra la masa es la del devengo o momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LGT (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009 -ECLI:ES:TS:2009:5385- y de 6 de abril de 2011 -ECLI:ES:TS:2011:3630-, ambas de la Sala de lo Civil, Sección 1.ª).

La masa pasiva está formada por todos los créditos que existen contra el concursado a la fecha de declaración de concurso. Reciben la denominación de créditos concursales y se convierten en concurrentes una vez que sean

reconocidos. Ahora bien, para ello es necesario que sean puestos de manifiesto en el procedimiento, lo cual se consigue mediante la comunicación o insinuación de créditos que habrá de realizarse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el *Boletín Oficial del Estado* del auto de declaración de concurso (artículo 21.1.5.º de la LC). Tal carga pesa tanto sobre los acreedores privados como sobre los públicos, siendo las consecuencias de tal falta de comunicación las reflejadas en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2016 -ECLI:ES:TS:2016:4721- (Sala de lo Civil, Sección 1.ª), a la que también alude la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2017 -ECLI:ES:AN:2017:3082- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª). Señala el Tribunal Supremo en la sentencia citada que si los créditos concursales “no son incluidos en la lista de acreedores, inclusión que puede producirse bien inicialmente porque sean comunicados por los acreedores de la administración concursal o incluidos por esta de oficio, bien mediante la oportuna impugnación de la lista de acreedores por la no inclusión de los mismos en la lista de acreedores, no pueden ser satisfechos en el concurso. Serán créditos concursales pero no concurrentes. Solo los créditos concursales reconocidos en la lista de acreedores son créditos concurrentes en el concurso, que otorgan un derecho efectivo a participar en el procedimiento concursal y a verse satisfecho con la masa activa (...). Aquellos créditos que por no verse recogidos en los textos definitivos, en concreto, en el de la lista de acreedores, no puedan considerarse concurrentes no resultan extinguidos (salvo que la causa de esa no inclusión sea que así se haya declarado al resolver el incidente de impugnación de la lista de acreedores), pero no pueden ser satisfechos en el concurso con cargo a la masa activa. Su satisfacción, de ser posible, habrá de producirse una vez concluido el concurso, ya sea con el remanente de la liquidación o con los nuevos bienes que pudieran entrar en el patrimonio del concursado una vez concluida la liquidación y con ella el concurso (art. 178 de la Ley Concursal), o, en caso de convenio, una vez declarado el cumplimiento del mismo, si bien en tal caso el crédito sufrirá las quitas acordadas en el convenio (art. 134.1 de la Ley Concursal)”.

En relación con la ejecución de los créditos tributarios, ha de tenerse en cuenta lo señalado en el artículo 164.2 de la LGT, según el cual “En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa”. Asimismo, ha de estarse a lo dispuesto en el artículo 84.4 de la LC respecto de los créditos contra la masa, a cuyo tenor “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”, teniendo presente que una vez aprobado el convenio, de conformidad con lo indicado en el artículo 133.2 de la misma Ley, “cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, quedando sustituidos por los que, en su caso, se establezcan en el propio convenio, salvo los deberes de colaboración e información establecidos en el artículo 42, que subsistirán hasta la conclusión del procedimiento”.

Aplicando lo anteriormente señalado al caso que nos ocupa, hemos de concluir que no todos los actos integrantes de los procedimientos de ejecución cuya declaración de nulidad se ha instado por la mercantil interesada tenían por objeto créditos concursales. En efecto, el concurso voluntario se declaró mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón de 15 de octubre de 2012, por lo que resulta evidente que la deuda correspondiente al canon de saneamiento del sexto bimestre de aquel ejercicio era un crédito contra la masa al haberse devengado con posterioridad a la declaración de concurso, según lo indicado en el artículo 14 (entonces vigente) de la LASA, a cuyo tenor “El canon se devengará, con carácter general, en el momento de producirse el suministro de agua a través de las redes generales, o bien en el momento de su uso o consumo en las captaciones propias”.

En cuanto a la deuda relativa al impuesto devengado en el quinto bimestre, ha de considerarse también como un crédito contra la masa pues, si bien el suministro de agua correspondiente a la segunda quincena del mes de octubre se habría producido tras la declaración de concurso, no puede obviarse que constituida la base imponible del tributo por el “volumen de agua consumido o estimado expresado en metros cúbicos”, según determina el artículo 16 de la LASA, su medición se produce al final del bimestre, tal y como se señala en el informe del Área de Recaudación.

Por ello, en definitiva, las deudas correspondientes al quinto y sexto bimestre del canon de saneamiento del ejercicio 2012 no debían ser comunicadas a la administración concursal, siendo legítimas las acciones administrativas ejecutivas para hacerlas efectivas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.4 de la LC, a partir del 29 de noviembre de 2013; fecha en la que el Juzgado de lo Mercantil N.º 3 de Gijón dictó sentencia por la que acordó la aprobación de la propuesta de convenio aceptada por la Junta de Acreedores. En consecuencia, habiendo sido dictadas las correspondientes providencias de apremio con posterioridad a la aprobación del convenio -esto es, el 15 de mayo de 2014, como se expresa en la propuesta de resolución-, los actos dictados en el procedimiento ejecutivo para el cobro de estas deudas referidas al quinto y sexto bimestre respetan las reglas procedimentales aplicables y, por tanto, no incurrir en el vicio de nulidad objeto de reproche.

Respecto de la deuda correspondiente al canon del cuarto bimestre de 2012, sin embargo, resulta indudable su condición de crédito concursal, de modo que por no haber sido comunicado en plazo a la Administración concursal -según reconoce el Ente Público de Servicios Tributarios- no podía ser satisfecho dentro del concurso ni resultaba posible iniciar procedimiento de recaudación alguno en vía ejecutiva para su cobro antes del 14 de febrero de 2018; fecha en la que se declaró la conclusión del procedimiento. Lo anteriormente señalado conlleva la nulidad de la providencia de apremio notificada el 2 de diciembre de 2016 y las diligencias de embargo de las cuentas que se especifican por incurrir en la causa del artículo 217.1.e) de la

LGT, si bien exclusivamente en la parte que amparen la liquidación correspondiente al canon del cuarto bimestre de 2012; esto es, con exclusión de las relativas a las del quinto y sexto bimestre, siendo de aplicación supletoria en estos casos, en los que los actos cuestionados (providencia de apremio y diligencias de embargo) adolecen de una nulidad parcial, lo dispuesto en el artículo 49.2 de la LPAC, a cuyo tenor “La nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla, salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado”.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que procede la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en el procedimiento de apremio para el cobro de ciertas deudas tributarias en situación concursal, objeto del expediente núm. .... del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias sometido a nuestra consulta, en los términos expresados en el cuerpo del dictamen.”

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

Gijón, a .....

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

LA PRESIDENTA,

EXCMO. SR. PRESIDENTE DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS.