
LA TERCERÍA DE MEJOR DERECHO EN EL ÁMBITO DE LA HACIENDA PÚBLICA

Sabina de Miguel Arias
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto examinar la importante repercusión que las tercerías de mejor derecho comportan en relación con la Hacienda pública. A tal fin, y tras abordar la configuración general de dicha institución, se efectúa un análisis de los caracteres más relevantes de la presentación de una tercería durante el procedimiento de apremio tributario. Asimismo, el estudio se centra en la posibilidad de interponer esta acción a favor de la Hacienda pública, para finalizar realizando una alusión específica a los aspectos sustantivos que inciden en la determinación de la preferencia de los créditos tributarios.

Palabras clave: Tercería de mejor derecho. Recaudación tributaria. Derecho de prelación.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. CONFIGURACIÓN GENERAL DE LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO. 2.1. Características. 2.2. Requisitos. 3. LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO INTERPUESTAS ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 3.1. La reclamación previa. 3.1.1. *Aspectos configuradores*. 3.1.2. *Cuestiones procedimentales*. 3.1.3. *Efectos*. 3.2. Algunas consideraciones acerca de la vía judicial. 4. LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO A FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA. 4.1. Distinción de otras figuras. 4.2. Presupuestos para su interposición. 4.3. Aspectos procedimentales. 5. ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO INTERPUESTAS EN EL ÁMBITO DE LA HACIENDA PÚBLICA. EN PARTICULAR, EL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, los créditos de naturaleza tributaria se encuentran investidos de todo un haz de privilegios y garantías que protegen su cobro, si bien dicha circunstancia no impide que, en ocasiones, acciones de índole *civil* presenten una importancia destacada en el seno de una ejecución administrativa. A estos efectos, resulta posible interponer *tercerías de mejor derecho* durante la realización de dichas actuaciones ejecutivas, con el fin de determinar las preferencias de los diversos débitos existentes frente a un mismo obligado tributario.

En este sentido, y con carácter general, los *terceros acreedores* de un deudor tributario frente a quien la Administración desarrolle un procedimiento de apremio podrán interponer la citada tercería y lograr, en su caso, el cobro de su crédito con anterioridad a la Hacienda pública (art. 165.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante, LGT).

Desde otro punto de vista, las referidas tercerías presentan, asimismo, una importancia esencial para la *protección del crédito tributario*, en la medida en que la Administración está facultada para su interposición cuando el cobro de su débito se vea perjudicado por la ejecución instada por un tercer acreedor sobre el cual aquélla ostente preferencia (art. 122 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en adelante, RGR).

Siendo esto así, este trabajo tiene por objeto analizar la problemática que conllevan las tercerías de mejor derecho interpuestas en el curso de los procedimientos tributarios, poniendo de relieve, a tal fin, los aspectos sustantivos y procedimentales que comportan mayores dificultades en la práctica.

En esta tesitura, y tras examinar los caracteres principales de las tercerías de mejor derecho a la luz del ordenamiento jurídico, centraremos nuestra atención, en primer lugar, en las especialidades procedimentales que supone la interposición de aquéllas en sede de una ejecución llevada a cabo por la Administración tributaria; a su vez, y ya en un segundo término, abordaremos las denominadas tercerías a favor de la Hacienda pública, realizando, por último, una mención específica al derecho de prelación general que ostenta el crédito tributario.

2. CONFIGURACIÓN GENERAL DE LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO

De conformidad con el esquema arriba propuesto, es el momento de precisar, acto seguido, algunos de los *elementos característicos* de las tercerías de mejor derecho que inciden de forma destacada en su desarrollo, examinando asimismo los *requisitos* exigidos para su interposición.

No obstante, y antes de proceder en el sentido que acaba de ser expuesto, resulta necesario distinguir la institución ahora aludida de las *tercerías de dominio*, dado que las consecuencias y finalidad de una y otra son bien diferentes. A estos efectos, esta última vendrá interpuesta por un sujeto titular de bienes embargados en una ejecución, centrándose su propósito esencial en lograr el alzamiento de dicha traba (1); en cambio, la *tercería de mejor derecho* no pretende el levantamiento del embargo practicado, sino que, a través de ella, un tercero solicita que su crédito sea cobrado con preferencia respecto al del acreedor que ha instado un determinado proceso ejecutivo (2).

2.1. Características

Centrándonos ya en las características principales que presentan las tercerías de mejor derecho, las mismas constituyen *cuestiones incidentales* instadas por un tercero en

(1) FERNÁNDEZ ROZADO y PANISELLO MARTÍNEZ (2005), p. 207.

(2) Así, nuestro Tribunal Supremo ha puesto de relieve que las tercerías de mejor derecho tienen por finalidad determinar si el título del tercerista es realizable y preferente al del acreedor ejecutante de conformidad con las normas sobre prelación de créditos [por todas, Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 15 de diciembre de 1990 (RJ 1990, 10071)].

una ejecución en curso, consistiendo su fundamento en permitir la defensa de los intereses legítimos de aquellos sujetos ajenos al proceso ejecutivo, pero perjudicados por su desarrollo (3).

A este respecto, y desde una perspectiva sustantiva, la tercería que ahora ocupa nuestra atención ha venido a conceptuarse como un *concurso de acreedores en un proceso de ejecución singular*, cuyo objeto queda centrado en la comparación de títulos para fijar la preferencia de los distintos créditos concurrentes sobre un mismo deudor (4).

Así, esta situación debe distinguirse de la que surge en el seno de las *ejecuciones universales* reguladas en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, puesto que la interposición de la mencionada tercería presupone la existencia de patrimonio suficiente para proceder al abono del conjunto de las deudas concurrentes, poniéndose en cuestión, en suma, el orden a seguir a estos efectos (5).

En íntima conexión con lo anterior, no ha de perderse de vista el hecho de que la tercería de mejor derecho tiene por único fin efectuar un pronunciamiento acerca de la existencia de un determinado privilegio y del específico orden en que las deudas han de ser satisfechas, sin prejuzgar otras acciones que puedan corresponder con posterioridad entre las partes (art. 620 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en adelante, LEC) (6).

2.2. Requisitos

En lo que atañe a los *requisitos* exigidos para la interposición de las tercerías de mejor derecho, es precisa la concurrencia de las *tres* siguientes circunstancias básicas: el comienzo de un *procedimiento ejecutivo* en el que se hayan trabado bienes, la comparecencia de un *tercero* acreedor del deudor ejecutado y, por fin, la presentación de un *título* que acredite que el crédito del tercerista resulta preferente al del sujeto que ha instado la ejecución (7).

Siendo esto así, y en lo que concierne a la primera de las exigencias aludidas, la interposición de la tercería presupone el inicio de una ejecución —de índole judicial o administrativa— en la que se haya practicado un *embargo*; no obstante, la normativa procesal permite hacer uso de la referida acción también en los supuestos de trabas *preventivas* cuando «*la interponga quien en otro proceso demande al mismo deudor la entrega de una cantidad de dinero*» (art. 729 LEC).

(3) Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 29 de octubre de 1984 (RJ 1984, 5077) y Auto del mismo Tribunal de 22 de enero de 2002 (JUR 2002, 35784). En este sentido se ha pronunciado, a su vez, DE LA ROCHA GARCÍA (1996), p. 184. No obstante, LAFUENTE TORRALBA (2009, p. 58) ha venido a señalar que, desde una perspectiva material, la tercería constituye un mecanismo complejo, que desborda su carácter incidental. Por otro lado, y ya en el ámbito administrativo, GARCÍA SINDE (2000, p. 43) ha considerado que la tercería no es un incidente en el procedimiento de apremio, al no participar el deudor en tal reclamación.

(4) *Cfr.* SOLCHAGA LOITEGUI (1975), p. 576; MARTÍN QUERALT (1979), pp. 28 y 29; LÓPEZ DÍAZ (1992), p. 439; LAFUENTE TORRALBA (2009), pp. 62 y ss. Véanse, asimismo, las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 29 de octubre de 1984 (RJ 1984, 5077), 16 de febrero de 1998 (RJ 1998, 870), 14 de marzo de 2006 (RJ 2006, 5719), 26 de marzo de 2007 (RJ 2007, 1984) y la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3 de junio de 1996 (RJ 1996, 4910).

(5) *Cfr.* FERNÁNDEZ CARRON (2010), p. 103.

(6) FERNÁNDEZ ROZADO y PANISELLO MARTÍNEZ (2005), p. 241. A estos efectos, la Sentencia que ponga fin a la tercería de mejor derecho únicamente producirá efectos de *cosa juzgada* en relación con su objeto esencial, es decir, en lo que concierne a la existencia del crédito y al orden en que han de ser satisfechos los distintos débitos [LAFUENTE TORRALBA (2009), p. 409].

(7) CASTILLO CASTILLO y SIERRA BRAVO (1983), p. 474; LÓPEZ DÍAZ (1992), p. 431.

En este sentido, y en línea de principio, la práctica del embargo vincula el producto de la realización de los bienes trabados a la satisfacción de una deuda, sin tomar en consideración la eventual existencia de otros acreedores que puedan tener prelación para el cobro. De hecho, aquél no atribuye rango privilegiado alguno al crédito cuyo pago se pretende, ni elimina las preferencias que otros débitos ostentan, resultando necesario que los acreedores que quieran hacer valer su mejor derecho interpongan la correspondiente tercería para anteponerse a quien solicitó la traba en primer lugar (8).

Mayores dificultades presenta, empero, la concurrencia del segundo requisito más arriba indicado, dado que la determinación de los *acreedores* facultados para interponer una tercería puede resultar compleja en algunas ocasiones; en términos generales, tendrá la condición de *tercero* el sujeto que no intervenga en el proceso ejecutivo de que se trate, por lo que va de suyo que carecerá de legitimación el ejecutado, quien dispone de medios diversos a las tercerías para instar su oposición (9).

Por lo demás, el último requisito exigido en esta sede aparece centrado en la necesidad de que el tercerista exhiba un *título* que acredite que, *a priori*, su crédito resulta preferente al del acreedor ejecutante, precisión ésta que trata de evitar la interposición de tercerías que carezcan de una mínima justificación (10).

Sea como fuere, sólo resta señalar que, desde un punto de vista sustantivo, el buen fin de la tercería de mejor derecho dependerá de la aportación de un título— cuyo valor probatorio deberá fijarse conforme a las reglas generales al respecto (11)— que demuestre la existencia de un *crédito líquido, vencido, exigible y preferente*, que vaya a resultar perjudicado por la ejecución en curso (12).

3. LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO INTERPUESTAS ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Según hemos precisado en un instante anterior, aquellos terceros que ostenten un crédito preferente al de la Hacienda pública y se vean perjudicados por la ejecución llevada a

(8) *Cfr.* VEGAS TORRES (2001), 1073, CORDÓN MORENO (2002), p. 293.

(9) En lo que atañe a esta cuestión, véanse las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 15 de marzo de 1993 (RJ 1993, 2274) y 18 de julio de 2003 (RJ 2003, 6577) y de la Audiencia Provincial de Murcia (Sección 1ª) de 4 de enero de 2011 (JUR 2011, 105621).

(10) CORDÓN MORENO (2002), p. 298.

(11) Como es de sobra conocido, los *documentos públicos* hacen prueba por sí mismos del hecho que contienen, de su fecha, así como de que se ha producido el modo necesario para adquirir (arts. 1218 y 1462 Código Civil); en cambio, la validez probatoria de los *documentos privados* frente a terceros viene fijado por el artículo 1227 del Código Civil, a tenor del cual «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio» [*Vid.* DAGO ELORZA (2004), p. 1109]. No obstante, la jurisprudencia mayoritaria entiende que resulta posible probar la realidad de la fecha de un documento privado a través de otros elementos de prueba válidos [Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 23 de marzo de 1992 (RJ 1992, 2223), 19 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 9243) y 18 de abril de 2000 (RJ 2000, 2158), entre otras].

(12) Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 17 de noviembre de 1988 (RJ 1988, 8470) y 26 de marzo de 2007 (RJ 2007, 1984), entre otras. En este sentido, la Sentencia del mismo Tribunal de 14 de mayo de 1992 (RJ 1992, 4122) vino a señalar que es preciso que el crédito opuesto a través de la tercería de mejor derecho exista, se halle determinada su cuantía y esté vencido. Acerca de esta cuestión, consúltense las obras de GÓMEZ CABRERA (2000), pp. 159 y 160 y, ya en el ámbito procesal, LAFUENTE TORRALBA (2009), pp. 387 y ss.

término por parte de la misma podrán interponer una tercería de mejor derecho, siendo éste, en verdad, el único medio que les permitirá hacer valer su prioridad para el cobro (13).

Es más, a la vista de la previsión del artículo 729 de la LEC, consideramos que resultará también posible presentar la referida tercería frente a *embargos cautelares* llevados a término por la Administración [art. 81.4 b) LGT], siempre que aquella venga interpuesta por un sujeto que haya demandado al deudor tributario con el objeto de que le entregue una cantidad de dinero.

En cualquier caso, las actuaciones a seguir en estas situaciones comportan una importante particularidad, en la medida en que el tercerista habrá de presentar una *reclamación administrativa previa* ante la Hacienda pública que, en caso de ser desestimada, le permitirá acudir a la *vía judicial* para alegar su derecho, cuestiones ambas que analizaremos de forma separada.

3.1. La reclamación previa

La reclamación administrativa previa a la tercería judicial aparece prevista en los artículos 117 y siguientes del RGR, los cuales vienen a efectuar una regulación detallada tanto del concreto procedimiento a seguir, como de los efectos derivados de aquella, circunstancias éstas que pasamos a abordar a continuación, no sin antes realizar una alusión específica a los aspectos configuradores de la citada reclamación.

3.1.1. Aspectos configuradores

Centrándonos, en primer lugar, en los aspectos sustantivos característicos de la reclamación previa, la misma encuentra su fundamento en el *principio de autotutela* de la Administración pública, otorgando a esta última la posibilidad de resolver la tercería de forma directa y evitar, por tanto, el desarrollo de un proceso judicial (14).

Siendo esto así, la susodicha reclamación fue objeto de *crítica* en el pasado por comportar un obstáculo al ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva (15), opinión ésta rechazada por el Tribunal Constitucional, quien ha considerado que tal trámite no contraviene el artículo 24 de la Constitución Española –en adelante, CE–, al encontrar su fundamento en las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas (Sentencia 21/1986, de 14 de febrero) (16).

(13) Así, los terceros no pueden plantear una reclamación económico-administrativa con el objeto de hacer valer su mejor derecho frente a la Hacienda pública [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2001 (JT 2001, 873)]. De hecho, el acreedor que ostente un crédito preferente al tributario deberá atender los requerimientos de la Administración, pues podría incurrir en otro caso en alguno de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria derivados de la obstaculización del procedimiento de apremio (art. 42.2 LGT). En esta línea, consúltense, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de marzo de 2004 (JT 2004, 1002) y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de abril de 1998 (JT 1998, 526) y 31 de octubre de 2006 (JUR 2007, 182870).

(14) *Cfr.* DE LA ROCHA GARCÍA (1996), p. 265; GALLEGO OTERO (2006), p. 802.

(15) GARCÍA LUIS (1996), p. 520. Por su parte, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (2011, p. 744) han puesto de relieve, con carácter general, que la reclamación previa debería convertirse en un trámite facultativo, cuya utilización quede al arbitrio de los interesados.

(16) En similares términos, la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/1989, de 16 de marzo, vino a justificar la exigencia de la citada reclamación en los objetivos perseguidos por la Administración.

A mayor abundamiento, y desde el punto de vista de los particulares, la mencionada reclamación conlleva indudables efectos *positivos*, dado que puede evitar los costes derivados de acudir a un proceso judicial si se reconocen los derechos de los terceristas en vía administrativa (17).

Ya en lo que atañe a la *obligatoriedad* del citado trámite, nos encontramos ante un requisito del que depende el acceso a los Tribunales, motivo por el cual el tercero que vea sus intereses afectados por un embargo practicado en un procedimiento tributario tendrá que interponer de forma inexcusable la referida reclamación antes de acudir al proceso judicial (18). No obstante lo anterior, su omisión sólo resulta denunciabile a instancia de la Administración, habiendo sido calificada como *defecto subsanable* en sede jurisdiccional, en una interpretación claramente favorable al acceso a la justicia (19).

Por lo demás, resulta preciso distinguir esta figura de otras con las que presenta aspectos comunes; de hecho, y sin perjuicio de que la misma se integre entre las *reclamaciones administrativas previas* reguladas con carácter general en el artículo 120.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –en adelante, LRJAP– existen relevantes particularidades en esta esfera, pues no podemos olvidar que con aquélla no pretende resolverse un eventual litigio, centrándose su objeto principal en evitar la prosecución de una concreta ejecución (20).

Por otro lado, la doctrina tradicional ha considerado que este trámite guarda indudables semejanzas con la *conciliación* previa al juicio, a la que vendría a sustituir, dada la imposibilidad legal de la Administración de transigir en estos casos; empero, resulta posible advertir importantes diferencias entre tales instituciones, ya que, a distinción de la citada conciliación, la referida reclamación constituye una potestad de la Administración de cumplimiento forzoso y ajena a la idea de transacción (21).

Por fin, es necesario tener en cuenta que, si bien la doctrina jurisprudencial sobre las tercerías se proyecta también sobre la vía administrativa, diversas especificaciones la distinguen de la *tercería judicial*, puesto que la Administración no puede efectuar una

(17) GARCÍA SINDE (2000), p. 40. Así, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER y DAGO ELORZA (1991, p. 492) consideraron que la omisión de la reclamación previa colocaba al tercero en una situación difícil, al impedirle que pudiera tener reconocidos sus derechos en vía administrativa.

(18) En concreto, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 1 de junio de 1990 (RJ 1990, 4723) estimó obligatoria esta reclamación en las tercerías promovidas en procedimientos de apremio de la Seguridad Social, por tratarse de «*una rama específica de la Administración*», siendo la norma establecida «*tan concreta y categórica que impone su obligado cumplimiento*». Ya en sede doctrinal, y en relación con la evolución que ha sufrido la obligatoriedad de la reclamación previa, pueden consultarse las obras de GARCÍA SINDE (2000), pp. 36 y ss. y GÓMEZ CABRERA (2000), pp. 161 y 162.

(19) *Vid.* LAFUENTE TORRALBA (2009), pp. 296 y 297. De esta manera, aunque dicha reclamación resulta necesaria para acceder al proceso judicial, nuestros Tribunales han admitido la subsanación de tal requisito en un instante posterior a la presentación del recurso en vía ordinaria [Sentencias del Tribunal Constitucional 16/1999, de 22 de febrero, 108/2000, de 5 de mayo, 330/2006, de 20 de noviembre, y 119/2007, de 21 de mayo, del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 2 de octubre de 1985 (RJ 1985, 4569) y 24 de junio de 1996 (RJ 1996, 4847), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) (Sala de lo Social) de 21 de abril de 2010 (AS 2010, 1903) y de la Audiencia Provincial de Sevilla (Sección 6ª) de 1 de junio de 2000 (AC 2000, 4718)].

(20) *Cfr.* GARCÍA MURCIA (1988), pp. 238 y 239.

(21) MARTÍN TIMÓN (1978), pp. 40 y ss.; MARTÍN QUERALT (1979), p. 8; LÓPEZ DÍAZ (1992), p. 433. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 2 de octubre de 1985 (RJ 1985, 4569).

declaración sobre la concreta prelación de los créditos concurrentes, la reclamación sólo se dirige contra el ejecutante y, además, viene resuelta por un órgano que no goza de independencia (22).

En este sentido, va de suyo que la Administración tributaria examinará la pretensión aducida por el tercero a través de la referida reclamación, sin que ello nada prejuzgue acerca del fondo del asunto enjuiciado, el cual ostenta una naturaleza *jurídico-privada* y deberá ser resuelto, en consecuencia, por los Tribunales del orden civil (23).

3.1.2. Cuestiones procedimentales

Una vez precisados los principales caracteres configuradores de la reclamación previa en vía administrativa, y ya en lo que respecta al específico *procedimiento* a desarrollar, los artículos 117 a 121 del RGR se ocupan de regular dicha cuestión de forma detallada, sin perjuicio de que resulten de aplicación supletoria las previsiones contenidas en la LEC y en la normativa civil al objeto de completar las reglas existentes en esta materia (art. 7.2 LGT).

En concreto, la referida reclamación habrá de ser presentada por un *tercero* que no se encuentre obligado al pago (art. 117.3 RGR), ya lo sea a título de sujeto pasivo, responsable o sucesor de la deuda tributaria (24); por consiguiente, y como acertadamente ha puesto de relieve LÓPEZ DÍAZ (1992), habrá que reputar legitimado para interponer esta acción a cualquier sujeto que no esté compelido a efectuar el ingreso de modo directo en el procedimiento en curso (25).

Por otro lado, y desde una perspectiva *temporal*, cabrá interponer esta reclamación desde el momento en que haya dado inicio el procedimiento de apremio –cuando el tercerista alegue un derecho de prelación general– o haya sido dictada la diligencia de embargo –en los casos en que el tercero goce de una preferencia especial sobre algún elemento patrimonial– (26), no pudiendo ya plantearse la misma, empero, cuando la Administración haya percibido el precio de la venta de los elementos trabados o adquirido su titularidad a través de una adjudicación (art. 119.2 RGR) (27).

(22) Así lo ha venido a señalar, en relación con la tercería de dominio, GARCÍA SINDE (2000), pp. 35 y 36.

(23) LÓPEZ DÍAZ (1992), p. 432. En idéntico sentido, se han pronunciado las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (Salas de lo Contencioso-Administrativo) de Cantabria de 27 de abril de 2001 (JT 2001, 1258), Murcia de 6 de junio de 2001 (JUR 2001, 168258) y Cataluña de 5 de marzo de 2009 (JUR 2009, 386216), el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 1ª) de 22 de noviembre de 2002 (JUR 2003, 110788), así como la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2001 (JT 2001, 850).

(24) *Vid.* DAGO ELORZA (2004), p. 1105. En esta línea se manifestó –en relación con la normativa anterior– GARCÍA LUIS (1996), p. 519. Por otro lado, en sede judicial, dicha afirmación aparece recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 15 de febrero de 1985 (RJ 1985, 812).

(25) LÓPEZ DÍAZ (1992), pp. 384 y 385.

(26) En lo que respecta a esta materia, el RGR no establece el instante a partir del que puede interponerse la citada reclamación previa, motivo por el cual entendemos que resultará de aplicación supletoria lo dispuesto en el artículo 615.1 de la LEC, a cuyo tenor: «La tercería de mejor derecho procederá desde que se haya embargado el bien a que se refiera la preferencia, si ésta fuere especial o desde que se despachare ejecución, si fuere general».

(27) En lo que concierne a esta cuestión, véanse las Sentencias de las Audiencias Provinciales de Madrid (Sección 9ª) de 11 de febrero de 2002 (JUR, 2002, 195122) y Toledo (Sección 2ª) de 8 de noviembre de 2011 (AC 2012, 114).

Sea como fuere, la interposición de esta reclamación requerirá la presencia de un deudor común entre la Administración tributaria y el tercero, junto a lo cual el tercerista deberá ostentar un crédito nacido, exigible y preferente (28); de hecho, este sujeto tendrá que fundar su reclamación en todos los derechos que pueda hacer valer, dado que, según viene a disponer el apartado segundo del artículo 119 del RGR, «No se admitirá segunda o ulterior tercería fundada en títulos o derechos que poseyera el tercerista al tiempo de formular la primera» (29).

En lo que se refiere al específico procedimiento a seguir, el mismo comienza con una fase previa de *admisión a trámite*; así, y de conformidad con el artículo 119.1 del RGR, la susodicha reclamación de tercería será presentada por escrito –junto con los documentos originales en que se funde– ante el órgano de la Administración que estuviera desarrollando el procedimiento de apremio, quien lo remitirá al órgano encargado de la tramitación (30). A continuación, este último dictará, de estimarlo procedente, el acuerdo de admisión a trámite –que se notificará al tercerista y al obligado tributario– y calificará la tercería interpuesta, decretando la eventual suspensión de la ejecución.

A estos efectos, si el reclamante no cumple los requisitos más arriba aludidos, se le requerirá para que, en un plazo de diez días, *subsane* las deficiencias observadas, produciéndose, en caso contrario, el archivo de la reclamación (art. 119.1, párrafo segundo, RGR). A su vez, de declararse la *inadmisión* de la reclamación, dicho acuerdo deberá notificarse al tercerista y al obligado al pago, no procediendo contra el mismo ningún recurso o reclamación administrativa (art. 119.2, párrafo cuarto, RGR).

Tras la admisión a trámite, y en el plazo de quince días (31), tendrá que ser remitido el expediente y una propuesta de resolución debidamente motivada al órgano competente para la resolución de la tercería (32), quien habrá de solicitar un informe previo al Servi-

(28) DAGO ELORZA (2004), p. 1110.

(29) Ello encuentra su razón de ser en la necesidad de no dilatar indefinidamente la ejecución y en la economía procesal [DE LA ROCHA GARCÍA (1996), p. 196].

(30) En la esfera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria corresponde a la Subdirección General de Procedimientos Especiales la tramitación y la formulación de la propuesta de resolución en las tercerías cuya resolución se atribuya al Director del Departamento (Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación).

(31) A estos efectos, GALLEGO OTERO (2006, p. 815) ha advertido que el hecho de que el referido plazo de remisión se compute desde la admisión a trámite en lugar de desde la interposición de la tercería supone extender los plazos en beneficio de la Administración y en contra de los principios de celeridad y eficacia de las actuaciones administrativas.

(32) En concreto, la atribución de la competencia para la tramitación y la resolución de la tercería a órganos distintos trata de garantizar los derechos de los particulares [MONTERO DOMÍNGUEZ (2006), p. 438]. Siendo esto así, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la resolución de las reclamaciones de tercería de mejor derecho corresponde al titular del Departamento de Recaudación, salvo en los supuestos en que las mismas tengan por objeto el reconocimiento de la preferencia de créditos de naturaleza salarial o el reconocimiento de la preferencia de créditos garantizados con derecho real de prenda sobre los saldos de cuentas bancarias o sobre las participaciones en Fondos de Inversión objeto de embargo en el correspondiente procedimiento de apremio (art. 6 Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias). A su vez, corresponde a los titulares de las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria resolver en vía administrativa las reclamaciones de tercería en los supuestos en que la competencia no corresponda al titular del Departamento de Recaudación (Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación).

cio Jurídico del Estado (33). Siendo esto así, cabe destacar que la normativa tributaria no prevé la apertura de un específico *trámite de audiencia* a favor del obligado tributario contra quien se desarrolle el procedimiento ejecutivo, el cual resultaría de interés, a nuestro juicio, en aras a mejorar la eficacia de las actuaciones administrativas (34).

Por lo demás, la *resolución* de la tercería tendrá que ser notificada en un plazo máximo de tres meses, pudiendo entenderse desestimada por silencio administrativo ante la falta de contestación expresa por la Administración en el referido período (art. 120.2 RGR).

3.1.3. Efectos

Expuesto el procedimiento previsto en relación con la materia aquí examinada, resulta preciso abordar los *efectos* que se derivan de la presentación de la reclamación previa y su concreta incidencia en el desarrollo del apremio administrativo.

Así pues, y en lo que concierne a las consecuencias que comporta la *interposición* de la susodicha reclamación, debemos destacar que el procedimiento de apremio continuará su curso hasta la enajenación de los elementos trabados, siendo la única particularidad existente en esta esfera la consignación de la cuantía obtenida por los órganos de recaudación a resultas de la resolución de la tercería (art. 165.5 LGT). En este sentido, la regla aplicable en estas situaciones difiere de la prevista respecto de las tercerías de dominio –cuya interposición conlleva la suspensión automática de las actuaciones ejecutivas sobre el bien de que se trate–, paralizándose estas últimas sólo en caso de que el tercerista efectúe el correspondiente depósito (art. 119.5 RGR) (35).

(33) La ausencia del citado informe ha de calificarse de *vicio esencial* del procedimiento tributario [ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER y DAGO ELORZA (1991), p. 493].

(34) A favor de emplazar al deudor ejecutado vino a manifestarse ya MARTÍN QUERALT (1979), p. 10. A su vez, este trámite ha sido reclamado por GARCÍA SINDE (2000, p. 70), quien ha estimado que el deudor podría personarse en el expediente instado por el tercerista en el ejercicio de los derechos que le asisten. No obstante, a juicio de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER y DAGO ELORZA (1991, p. 507), cabe justificar la inexigibilidad de tal trámite, en primer término, por el carácter incidental y previo de la reclamación –pues el derecho de defensa se despliega con amplitud en sede judicial– y, en segundo lugar, por la necesidad de acelerar su resolución. En relación con esta cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 9 de junio de 2011 (RJ 2011, 5165) ha precisado que la falta de audiencia del deudor será un motivo de nulidad sólo si se produce su indefensión, si bien «no se produce dicha indefensión material y efectiva cuando, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar cuanto ha estimado oportuno. Tal oportunidad de defensa se ha podido producir en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración; asimismo, el afectado puede contar con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses cuando existe un recurso administrativo posterior; y en último término, esta posibilidad de plena alegación de hechos y de razones jurídicas y consiguiente evitación de la indefensión se puede dar ya ante la jurisdicción contencioso administrativa».

(35) De este modo, la cantidad a consignar será la menor de las dos siguientes: el débito previsto en el artículo 169.1 de la LGT –deuda no ingresada, intereses, recargos del período ejecutivo y costas del procedimiento de apremio– o el valor que tenga el bien de que se trate a efectos de su enajenación de acuerdo con las reglas del artículo 97 del RGR. Por otro lado, si los bienes consistieran en dinero podrá acordarse la consignación de su importe en la Caja General de Depósitos o su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente. Bajo la vigencia de la normativa anterior, MARTÍN QUERALT (1979, p. 13) señaló que el hecho de condicionar la suspen-

Por otro lado, la *resolución estimatoria* de esta reclamación determinará la entrega del producto de la enajenación del bien o derecho trabado al reclamante, cantidad ésta de la que se deducirán los costes derivados de la ejecución llevada a término por los órganos de recaudación (art. 121.2 RGR) (36).

Siendo éste el efecto esencial derivado de la estimación de esta reclamación, no podemos perder de vista el problema que plantea la circunstancia de que se produzca el cobro de un crédito perteneciente a un particular con la suma obtenida a través de una ejecución de índole administrativa, en el ejercicio, por tanto, de una potestad que encuentra su fundamento en la especial finalidad a que se destinan los débitos públicos (37).

3.2. Algunas consideraciones acerca de la vía judicial

Pasando ya a examinar las particularidades que el acceso a la vía judicial presenta en estas situaciones, tras la *inadmisión o desestimación de la tercería* por la Administración tributaria, el tercerista podrá formular la correspondiente demanda dentro de los *límites temporales* previstos en la normativa procesal (38), debiendo invocar, de una sola vez, todos los títulos que sea capaz de alegar (art. 614.2 LEC) (39).

En concreto, en estos supuestos la interposición de la referida demanda comportará la continuación de la *suspensión* del procedimiento de apremio, siempre que el tercerista justifique tal presentación ante el órgano administrativo competente en un plazo de diez días (art. 120.3 RGR) (40), ello sin perjuicio de que, aunque este requisito no se

sión del procedimiento a la consignación del dinero por parte del tercero no respondía al deseo de garantizar mejor los derechos de la Hacienda pública, puesto que estos últimos quedarían salvaguardados también a través de medidas de aseguramiento del embargo.

(36) A estos efectos, la reclamación para el abono de la cuantía derivada de la resolución estimatoria de la tercería por parte de la Administración tributaria habrá de efectuarse en la jurisdicción civil [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 2005 (JUR 2006, 116689)].

(37) Por ello, LÓPEZ DÍAZ (1992, p. 441) vino a poner de relieve –durante la vigencia de la normativa precedente– que tras acreditarse la preferencia del crédito del tercerista, deberían dejarse en el patrimonio del deudor bienes suficientes para cubrir tal débito, permitiendo a aquél instar un proceso ejecutivo. A su vez, cuando el valor de los bienes trabados no excediera del crédito del tercero, la Administración tendría que paralizar su realización para evitar alteraciones del patrimonio del obligado tributario que perjudicasen a los referidos acreedores, mientras que, en el caso de que el tercero ostentara una garantía real sobre los bienes, tras su ejecución, el importe del crédito preferente debería ser depositado en la Caja General de Depósitos. En esta misma línea se han manifestado GÓMEZ CABRERA (2000), p. 167 y ARRANZ DE ANDRÉS (2006), p. 414.

(38) A este respecto, el artículo 175.3 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación contemplaba un período de quince días para interponer la demanda judicial, habiéndose suprimido tal previsión en el RGR hoy vigente al estar ello regulado en sede de la LEC [MONTERO DOMÍNGUEZ (2006), p. 442]. Acerca de esta cuestión, véase la Sentencia de la Audiencia Provincial de las Islas Baleares (Sección 3ª) de 27 de febrero de 2004 (JUR 2004, 84012).

(39) Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja (Sección 1ª) de 19 de octubre de 2006 (AC 2006, 2230).

(40) Este plazo se computará a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución administrativa o de la desestimación de la tercería. A estos efectos, el Auto de la Audiencia Provincial de Las Palmas (Sección 5ª) de 8 de marzo de 2007 (JUR 2007, 149953) ha venido a señalar que «no es posible poner límites al derecho que se tiene al acceso a la jurisdicción civil y tutela de los Tribunales. La única consecuencia contemplada en cuanto al incumplimiento del indicado plazo (...) es el del levantamiento de la suspensión». En relación con la prosecución de las actuaciones administrativas ante la ausencia de reclamación en vía civil, consúltese la Sentencia del Tribunal

cumpla, pueda ser también acordada la paralización del apremio tributario en sede judicial con posterioridad (41). Empero, es necesario destacar que, de proseguirse la ejecución administrativa, la tercería resultaría extemporánea si ya se hubiera efectuado el pago o, en su caso, la adjudicación de los bienes (art. 615 LEC).

No siendo éste el lugar adecuado para examinar con detalle las especialidades procesales existentes en esta esfera, base precisar que la Sentencia del Juez de lo civil que resuelva la tercería interpuesta determinará la procedencia o no de aquélla atendiendo a la específica prelación de los créditos concurrentes, ordenando, en su caso, la entrega del producto obtenido a través de la ejecución administrativa al acreedor preferente, motivo por el cual pueden reproducirse aquí las mismas críticas que señalábamos en un instante anterior en relación con la estimación de la tercería por parte de los órganos tributarios.

Por lo demás, sólo resta indicar que, dada la evidente interconexión existente, en estas hipótesis, entre el proceso judicial y las actuaciones tributarias, el apartado cuarto del artículo 120 del RGR impone al órgano con funciones de asesoramiento jurídico que intervenga en los procesos de tercería la obligación de *comunicar* las resoluciones que se dicten, con el fin de incorporar las mismas a la recaudación en curso (42).

4. LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO A FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA

Una vez examinadas las características fundamentales de las tercerías de mejor derecho planteadas en el seno de un procedimiento de apremio tributario, es necesario centrarnos en la posibilidad de que los propios órganos integrantes de la Hacienda pública ejerciten esta reclamación cuando ello resulte preciso para proteger el cobro de sus créditos, debiendo advertirse que, en línea de principio, cualquier Administración tributaria podrá instar dicha acción con independencia de su nivel territorial.

En este sentido, bajo la rúbrica «Tercerías a favor de la Hacienda pública», el artículo 122 del RGR prevé que «Cuando al efectuarse el embargo de bienes se compruebe que estos ya han sido embargados en el seno de otro procedimiento ejecutivo, judicial o administrativo, se informará al órgano competente con el detalle necesario para que éste lo comunique al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, a fin de que, si se estima procedente, se ejerciten las acciones pertinentes en defensa del mejor derecho de la Hacienda pública» (43).

Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 14 de septiembre de 2004 (JUR 2006, 298693).

(41) TEJERIZO LÓPEZ (2006), p. 213.

(42) GALLEGO OTERO (2006), p. 816.

(43) A su vez, existe otra alusión normativa a la referida acción civil en el apartado primero del artículo 64 del RGR, de acuerdo con el cual: «cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento». Por su parte, los antecedentes de dicha previsión se encuentran en el artículo 184 del Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, aunque ya con anterioridad a esta regulación la Hacienda pública estaba facultada para interponer tercerías [MARTÍN QUERALT (1979), p. 33].

A mayor abundamiento, también la LGT efectúa una alusión a la referida reclamación en su artículo 170.2, párrafo tercero, a cuyo tenor la anotación preventiva de embargo «no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho».

Como cabe fácilmente deducir de la dicción de estos preceptos, la Administración tributaria se encuentra facultada para interponer *tercerías de mejor derecho* para la defensa del crédito público, examinándose, a continuación, las especialidades previstas en este ámbito (44). Para ello, y con carácter previo, procederemos a distinguir la susodicha acción de otras instituciones relacionadas y a concretar en qué situaciones resultará necesaria su interposición, centrándonos, con posterioridad, en las específicas actuaciones a seguir en sede administrativa para entablar una tercería.

4.1. Distinción de otras figuras

De acuerdo con el esquema que acaba de ser propuesto, resulta preciso analizar las importantes diferencias existentes entre la institución que ahora ocupa nuestra atención y otras con las cuales la misma presenta ciertas semejanzas, distinguiendo el planteamiento de tercerías, en primer lugar, de la *concurrentia* del procedimiento de apremio con otros procesos ejecutivos –singulares o concursales–.

En relación con esta cuestión, las reglas acerca de la *preferencia procedimental* nada prejuzgan sobre la prelación de créditos, según aparece específicamente previsto en el propio artículo 164.1 de la LGT (45). En esta línea, GÓMEZ CABRERA (2000) vino a poner de relieve, bajo la vigencia de la normativa precedente, que la interposición de una tercería de mejor derecho sólo resultaba procedente cuando el apremio tributario no ostentara prioridad procedimental –esto es, en las hipótesis en que la Administración no hubiera practicado el embargo con carácter previo al acreedor ejecutante–, dado que, en caso contrario, tendría que promoverse un *conflicto de jurisdicción* y no, por consiguiente, una tercería (46).

Por su parte, y en segundo término, la interposición de una acción de tercería también ha de distinguirse del *reembargo*, a través del cual se afecta a la ejecución un bien ya trabado en otra anterior, otorgando al reembargante el derecho a percibir el producto obtenido de la realización de aquél una vez satisfechos los derechos de los acreedores que instaron los embargos respectivos en primer lugar (art. 610.1 LEC). En este sentido, opinamos que, en principio, la Hacienda pública practicará un reembolso en las situaciones en que su deuda no resulte preferente a la del acreedor que haya efectuado la primera traba, cuestión ésta que se dirimirá en función de las reglas sustantivas relativas al derecho de prelación del crédito tributario.

(44) A nuestro juicio, resulta también posible que la Administración ejercite una *tercería de dominio* cuando se hayan trabado indebidamente bienes de titularidad pública que no puedan ser objeto de recuperación ex artículos 55 y siguientes de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas [Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER y DAGO ELORZA (1991), p. 508].

(45) A tenor del cual: «Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la Ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrentia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas (...)). En cuanto a la diferencia entre las preferencias crediticias y las preferencias entre embargos, véase la obra de FERNÁNDEZ CARRON (2010), pp. 81 y ss.

(46) Cfr. GÓMEZ CABRERA (2000), p. 168.

Por lo demás, ha de diferenciarse el planteamiento de una tercería de *otras acciones* que procedan en defensa del crédito público –como, por ejemplo, revocatorias, de nulidad por simulación o subrogatorias–, cuya interposición aparece prevista en aquellos casos en que existan indicios de que las inscripciones o anotaciones registrales anteriores a la anotación de embargo tributario «*pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública*» (art. 64.2 RGR). Así pues, la tercería de mejor derecho se ejercitará en los supuestos en que las actuaciones ejecutivas practicadas por el ejecutante resulten legítimas, puesto que, en otro caso, cabrá interponer acciones de otra índole.

4.2. Presupuestos para su interposición

Pasando ya a examinar los *presupuestos* que determinan la necesidad de interponer una tercería de mejor derecho por la Hacienda pública, debemos destacar que la Administración ejercerá tal acción cuando no pueda practicar un embargo por encontrarse un bien del deudor tributario previamente trabado en otra ejecución *singular* (art. 122 RGR), siempre que esta última venga desarrollada para la satisfacción de un débito sobre el cual el crédito tributario goce de preferencia (47).

Siendo esto así, consideramos que, en línea de principio, resulta preciso que concurra una *exigencia* imprescindible en estas concretas situaciones, como es la efectiva necesidad de la interposición de esta tercería para la recaudación; de hecho, el propio precepto arriba mencionado dispone que se instará la correspondiente acción de tercería «*si se estima procedente*» para la defensa del mejor derecho de la Administración, requisito que no concurrirá, empero, cuando puedan ser trabados otros bienes pertenecientes al acreedor.

En este sentido, en todos aquellos supuestos en que existan en el patrimonio del obligado tributario otros bienes susceptibles de traba de valor suficiente para el cobro de su débito, no tendrá que ejercitarse la referida acción civil, pues ello atentaría contra el orden de embargo previsto en la LGT, en el que priman los criterios de mayor facilidad de enajenación y menor onerosidad de ésta para el obligado (art. 169.2 LGT). A mayor abundamiento, el coste derivado de la interposición de una tercería únicamente será proporcionado, a nuestro juicio, cuando la misma resulte del todo necesaria para llevar a cabo la recaudación tributaria.

Por fin, consideramos que tampoco deberá interponerse una tercería de mejor derecho en las hipótesis en que, dado el valor de los elementos patrimoniales previamente trabados, baste la realización de un *reembargo*, en la medida en que el líquido obtenido a través de su ejecución por parte de la autoridad de que se trate resultará suficiente, en estas situaciones, para satisfacer la deuda tributaria.

4.3. Aspectos procedimentales

El último aspecto que resta por examinar en relación con las tercerías interpuestas por la Administración tributaria aparece centrado en el específico *procedimiento* a seguir, el cual no conlleva diferencias esenciales respecto del que ha de llevarse a cabo con carácter general.

En concreto, será el órgano que esté desarrollando el procedimiento de apremio quien informará al competente para autorizar la tercería acerca de la imposibilidad de llevar a cabo la traba de bienes, comunicándose tal situación, acto seguido, al órgano con fun-

(47) Cfr. GÓMEZ CABRERA (2000), p. 167; GALLEGO OTERO (2006), p. 819.

ciones de asesoramiento jurídico a fin de determinar la necesidad de interponer la correspondiente acción (arts. 64 y 122 RGR) (48).

Sea como fuere, y en cuanto a los *requisitos* previstos para la presentación de la tercería, no existe ninguna particularidad al respecto, debiendo concurrir, por ende, las siguientes circunstancias: el comienzo de una *ejecución singular* de cualquier clase frente a un deudor tributario, la comparecencia de la Administración como *tercer acreedor* de dicha persona ejecutada y, por fin, la exhibición de un *título* que acredite que el crédito tributario resulta preferente al del sujeto que ha instado la ejecución.

Desde este punto de vista, hemos de advertir que la Hacienda pública tendrá que interponer la referida acción de tercería, a través del servicio jurídico que corresponda, frente al órgano que esté desarrollando el proceso ejecutivo; a estos efectos, y en el caso de encontrarnos ante una ejecución laboral –hecho éste que puede producirse con carácter habitual–, se planteará aquélla ante la *jurisdicción social* (art. 275 Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social) (49).

Asimismo, hemos de recordar que, de conformidad con la normativa procesal, la referida acción también puede ser planteada frente a embargos *preventivos*, siempre que «la interponga quien en otro proceso demande al mismo deudor la entrega de una cantidad de dinero» (art. 729 LEC), circunstancia ésta que se entenderá cumplida cuando la Administración haya dado comienzo al procedimiento de apremio (50).

Distinta será la situación en las hipótesis en que la tercería de mejor derecho sea interpuesta en un procedimiento instado por la *Administración* (51), en la medida en que tendrá que efectuarse la correspondiente *reclamación previa* (52); a estos efectos, va de suyo que no resultará posible presentar dicha acción ante órganos pertenecientes a la *misma* Administración que aquella que pretenda hacer valer su preferencia, ya que, en tal caso, no concurren una pluralidad de acreedores, debiendo acudir a las normas relativas al *conflicto de atribuciones* (art. 20 LRJAP) (53). No obstante lo anterior, será preciso tomar en consideración la eventual existencia de cauces de *colaboración o coordinación interadministrativa* aplicables en estas circunstancias, los cuales permitirán, en muchas ocasiones, una mejor resolución de la problemática ahora examinada (54).

(48) En la esfera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia para autorizar la interposición de tercerías a favor de la Hacienda pública corresponde a los titulares de las Delegaciones Especiales, cuando se refieran a bienes o derechos embargados en el curso de un procedimiento de apremio (Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación).

(49) *Vid.* Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (Sala de lo Social) de Aragón de 18 de julio de 1996 (AS 1996, 2549) y Cataluña de 1 de octubre de 1996 (AS 1996, 3895).

(50) FERNÁNDEZ CARRON (2010), p. 95.

(51) A título ejemplificativo, es posible que una Comunidad Autónoma haya embargado un bien inmueble sobre el que recaía su derecho de afección al pago y un Ayuntamiento pretenda hacer valer su mejor derecho de cobro sobre el mismo bien en virtud de una hipoteca legal tácita [ARRANZ DE ANDRÉS (2006), p. 446].

(52) Epígrafe 3.1 del presente trabajo. En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS (2006, p. 447) sostiene que no existirá ninguna particularidad en este punto, puesto que también en estos casos deberá efectuarse la reclamación previa, concediéndose así una oportunidad para evitar litigios en vía judicial. No obstante, y en relación con la normativa anterior, GÓMEZ CABRERA (2000, p. 168) vino a entender que la interposición de la referida reclamación en estas situaciones no constituía un presupuesto procesal, sino una mera *facultad*.

(53) GÓMEZ CABRERA (2000), p. 169; ARRANZ DE ANDRÉS (2006), p. 447.

(54) *Vid.* GÓMEZ CABRERA (2000), p. 169.

Por otro lado, y en lo que se refiere al título que habrá de exhibir la Administración tributaria, entendemos que bastará con adjuntar a la demanda la *providencia de apremio* expedida por el órgano de recaudación competente, documento éste que tiene «*la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios*» (art. 167.2 LGT) y contendrá la concreta especificación del crédito tributario (art. 70.2 RGR) (55).

No siendo éste el lugar adecuado para abordar los problemas que derivan del proceso judicial a desarrollar, baste recalcar que la tercería se dirigirá frente al acreedor ejecutante y se sustanciará por los cauces del juicio verbal (art. 617.1 LEC).

A este respecto, desde una perspectiva *temporal*, resulta aplicable en este punto el artículo 615.1 de la LEC, de acuerdo con el cual cuando un acreedor tenga preferencia general sobre todo el patrimonio del deudor —como ocurre con la Hacienda pública (art. 77.1 LGT)—, la tercería de mejor derecho podrá plantearse desde el instante en que haya sido despachada la ejecución (*dies a quo*), no requiriéndose, a efectos procesales, esperar a la traba de bienes (56). Empero, y según hemos señalado en un momento anterior, en la práctica la Administración sólo interpondrá una tercería cuando los bienes del obligado tributario estén embargados y ello impida proseguir el procedimiento de apremio, pues, en otro caso, el órgano de recaudación competente podrá efectuar una traba que gozará de prioridad procedimental sobre el resto de ejecuciones concurrentes *ex* artículo 164.1.1.º de la LGT.

Por su parte, y en lo que atañe al *dies ad quem*, no se admitirá la referida demanda después de proceder a la entrega de la suma obtenida en la ejecución o a la adjudicación de los bienes embargados al ejecutante, siempre que éste haya adquirido su titularidad (art. 615.2 LEC).

En cualquier caso, debemos destacar una particularidad procedimental de la situación que ahora nos ocupa, ya que, al fundamentarse la acción de la Hacienda pública en un título de ejecución, ésta podrá intervenir en el proceso en calidad de tercerista desde el mismo instante de la *admisión de la demanda* (art. 616.2 LEC) (57).

Por lo demás, ha de tenerse en cuenta que, en estos supuestos, la Sentencia dictada «*resolverá sobre la existencia del privilegio y el orden en que los créditos deben ser satisfechos en la ejecución en que aquella sentencia recaiga*», pero sin prejuzgar otras posibles acciones que puedan interponerse con posterioridad (art. 620.1 LEC). En consecuencia, si se estima la tercería de la Administración por ostentar preferencia respecto del resto de los créditos concurrentes, será el órgano judicial competente quien satisfará su crédito con el producto derivado de la ejecución judicial del patrimonio trabado (58).

(55) En relación con la regulación anterior, MARTÍN QUERALT (1979, p. 34) consideró que resultaba preciso probar de forma fehaciente el derecho de la Administración, porque sus especiales garantías no comportaban que su carga probatoria fuera menor a la de cualquier otro acreedor. Acerca del valor probatorio de las actas de inspección en estos casos, véase la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 11 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 9476).

(56) CORDÓN MORENO (2002), p. 299. A estos efectos, VEGAS TORRES (2001, p. 1078) ha advertido que, cuando la preferencia es general, el mero despacho de la ejecución puede justificar el interés del tercerista en defender el privilegio de su crédito, aunque su derecho preferente no se verá realmente afectado hasta el embargo de los bienes.

(57) *Cfr.* FERNÁNDEZ ROZADO y PANISELLO MARTÍNEZ (2005), p. 233.

(58) *Vid.* MARTÍN TIMÓN (1979), p. 101. En lo que se refiere a las *costas*, «si la sentencia desestimara la tercería, condenará en todas las costas de ésta al tercerista. Cuando la estimare, las impondrá al ejecutante que hubiera contestado a la demanda y, si el ejecutado hubiere intervenido, oponiéndose también a la tercería, las impondrá a éste, por mitad con el ejecutante, salvo cuando, por haberse allanado el ejecutante, la tercería se hubiera sustanciado sólo con el ejecutado, en cuyo caso las costas se impondrán a éste en su totalidad» (art. 620.1 LEC).

Por último, debemos destacar una diferencia de índole procedimental que se producirá en las hipótesis en que la Administración tributaria goce de una garantía de carácter *real* (arts. 78 y 79 LGT), dado que la estimación de su tercería frente al embargo de un bien afecto al pago del débito tributario únicamente comportará, como es lógico, el reconocimiento de un derecho de cobro con el producto obtenido de la ejecución del concreto elemento patrimonial de que se trate (59).

5. ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO INTERPUESTAS EN EL ÁMBITO DE LA HACIENDA PÚBLICA. EN PARTICULAR, EL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL

Una vez puestas de relieve las características de las tercerías de mejor derecho, y centrándonos ya en los *aspectos sustantivos* que afectan a su resolución, ésta dependerá de la preferencia que corresponda al débito de la Administración tributaria en cada supuesto.

En este sentido, y según hemos tenido ocasión de señalar en un momento previo, la interposición de una tercería de mejor derecho conlleva la concurrencia de créditos en el seno de una ejecución de carácter singular que habrá de solucionarse de conformidad con las reglas sobre *preferencia* existentes en nuestro ordenamiento jurídico (60).

Atendiendo a lo anterior, resulta necesario examinar, en este instante, las importantes consecuencias derivadas de las *garantías de la deuda tributaria* y, en especial, de la previsión recogida en el apartado primero del artículo 77 de la LGT, a tenor del cual: «La Hacienda pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley» (61).

Como se deduce del precepto ahora transcrito, el derecho de prelación comporta el reconocimiento de la facultad de cobrar los créditos de la Hacienda pública con preferencia frente al resto de acreedores concurrentes –sin que ello conlleve poder específico alguno sobre el patrimonio del deudor tributario– (62), prerrogativa ésta que encuentra su fundamento en el *interés público* que persigue la Administración (art. 103.1 CE) (63).

(59) ARRANZ DE ANDRÉS (2006), p. 446.

(60) Así, la propia noción de privilegio presupone la concurrencia de varios acreedores, dado que su eficacia se manifiesta sólo en el supuesto de concurso de créditos, esto es, cuando, previo embargo del patrimonio del deudor, comienza el reparto del valor obtenido por la realización del mismo [RODRÍGUEZ BERELJO (1981), p. 195].

(61) En cualquier caso, es preciso tomar en consideración que las reglas que examinamos a continuación resultan de aplicación exclusivamente a las situaciones extraconcursoales [Sentencias de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 1ª) de 20 de marzo de 2007 (JUR 2007, 214388) y del Juzgado de lo Mercantil de Alicante de 24 de septiembre de 2009 (AC 2009, 2101)]. En relación con el derecho de prelación de la Administración tributaria en el ámbito concursal, puede consultarse el trabajo de CARRERAS MANERO (2012), pp. 89 y ss.

(62) *Cfr.* RODRÍGUEZ BERELJO (1981), p. 195, ARRANZ DE ANDRÉS (1998), p. 1362. A estos efectos, MUÑOZ MERINO (1996, p. 57) ha afirmado que nos encontramos ante un instituto para garantizar el crédito tributario impuesto por la Ley, que añade una cualidad específica al mismo y, en consecuencia, resulta ajeno a él, no constituyendo ni una garantía real, ni una garantía personal.

(63) *Cfr.* RODRÍGUEZ BERELJO (1981), p. 194; PALACIO RUIZ DE AZAGRA (2004), p. 335; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (2008), p. 580. *Vid.* Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia (Sección Única) de 1 de febrero de 2001 (AC 2001, 344).

Dados los numerosos problemas que la interpretación del derecho que ahora ocupa nuestra atención ha originado ya desde su inclusión en el artículo 71 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria —en adelante, LGT de 1963— (64), nos centraremos a continuación en sus aspectos característicos, en orden a determinar aquellos supuestos más habituales en que la deuda tributaria será considerada preferente frente a los créditos de los restantes acreedores.

En concreto, y en lo que se refiere al contenido del referido derecho, debemos partir del hecho de que el mismo se predica de la *totalidad de las deudas tributarias*, independientemente de la Administración que ostente su titularidad (65), resultando ineludible, para hacer valer dicha preferencia, que éstas se encuentren *vencidas y no satisfechas*, esto es, que haya dado comienzo el período ejecutivo de cobro (66).

No obstante, el derecho que examinamos no está exento de excepciones, pudiéndose distinguir *dos tipos de limitaciones* en este sede: en primer lugar, las representadas por ciertos créditos que gozan de un derecho privilegiado respecto al de la Administración tributaria y, en segundo término, las constituidas por los acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real (art. 77.1 LGT) (67).

Así, en lo que concierne al primer grupo de excepciones arriba señaladas, hemos de tener en cuenta que la limitación más importante al derecho de prelación general de la Hacienda pública aparece representada por los *créditos salariales* reconocidos en el artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores —en adelante, ET—, los cuales gozarán de preferencia frente a los débitos tributarios (68). Sin embargo, distinta es la regla aplicable en relación con los créditos correspondientes a las *cuotas de la Seguridad Social*, cuyo rango resulta idéntico a los de naturaleza tributaria, debiendo satisfa-

(64) Sobre la *evolución histórica* de esta materia, consúltese el trabajo de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (2008), pp. 581 y ss.

(65) En relación con esta cuestión, véanse las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 19 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7243) y de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 17ª) de 26 de junio de 2006 (AC 2007, 637). Por otro lado, y en lo que atañe a la aplicación de este privilegio a los *intereses de demora*, consúltense las Sentencias de la Audiencia Provincial de Valladolid (Sección 3ª) de 5 de octubre de 2010 (JUR 2010, 391854), 14 de diciembre de 2010 (JUR 2011, 55805) y 9 de diciembre de 2011 (JUR 2011, 47705). Acerca de la problemática que presenta la aplicación del referido privilegio a las prestaciones accesorias y a las sanciones, nos remitimos a los trabajos de GARCÍA NOVOA (2003), pp. 78 y 79 y ARRANZ DE ANDRÉS y CORDEIRO GONZÁLEZ (2006), p. 316.

(66) Para un estudio detallado de esta materia, consúltense las obras de MUÑOZ MERINO (1996), pp. 76 y 93 y ss., GÓMEZ CABRERA (2000), pp. 35 y ss. y CASAS AGUDO (2007), pp. 181 y ss.

(67) La doctrina y la jurisprudencia se refieren a limitaciones objetivas y subjetivas. Cfr. MUÑOZ MERINO (1996), pp. 103 y ss. Véase, asimismo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 21 de julio de 1997 (JT 1997, 1145).

(68) MUÑOZ MERINO (1996), pp. 128 y ss.; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (2008), p. 585. En concreto, el precepto citado en el texto distingue entre el *superprivilegio salarial* —para «*créditos salariales por los últimos treinta días de trabajo y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional*»—, el *privilegio refaccionario salarial* —conforme al cual «*los créditos salariales gozarán de preferencia sobre cualquier otro crédito respecto de los objetos elaborados por los trabajadores mientras sean propiedad o estén en posesión del empresario*»— y el *privilegio genérico*, para los créditos salariales no comprendidos en los apartados anteriores, el cual cede frente a créditos preferentes protegidos con derecho real. No obstante, la determinación de la preferencia de los créditos salariales previstos en el artículo 32.3 del ET ha sido objeto de discusión, pudiendo consultarse al respecto el Dictamen del Consejo de Estado de 23 de enero de 1992. Acerca de este particular, véanse las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 8 de febrero de 2007 (RJ 2007, 947) y 20 de febrero de 2008 (RJ 2008, 535).

cerse todos ellos a prorrata (art. 9.2 *in fine* Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria) (69).

Por su parte, y centrándonos en el segundo grupo de limitaciones, la interpretación de la dicción legal en este punto dista de resultar sencilla, estableciéndose, en concreto, que el crédito tributario no gozará de preferencia frente a «acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública» (art. 77.1 LGT).

De este modo, si el crédito público concurre con acreedores de *hipoteca*, éstos resultarán preferentes cuando aquélla conste inscrita en el Registro con anterioridad, salvo que se trate de una hipoteca legal tácita, que no requiere inscripción alguna (70).

Por otro lado, y en lo que se refiere a los *acreedores pignoratícios*, va de suyo que los créditos protegidos por hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento de la posesión ostentarán preferencia cuando éstas sean inscritas en el Registro de Bienes Muebles con carácter previo al embargo tributario (art. 3 Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento de posesión) (71). No obstante, en términos generales, la *prenda ordinaria* no consta inscrita en Registro alguno, motivo por el cual en estos casos la preferencia dependerá de que el desplazamiento posesorio de la cosa pignorada resulte anterior a la anotación de embargo tributario y se constate en instrumento público la certeza de su fecha (arts. 1863 y ss. Código Civil) (72).

Mayores dificultades presenta el empleo, por parte del artículo 77.1 de la LGT, de la expresión «*acreedores de dominio*», con la que parece hacerse referencia a los propietarios no poseedores de los bienes trabados (73). Siendo esto así, hemos de partir del hecho de que, en línea de principio, la Administración no está facultada para ejecutar un bien no perteneciente al obligado tributario, pudiendo su titular ejercitar las acciones legales oportunas para impedir tal traba, y ello con independencia de la inscripción registral de su derecho (74).

Por lo demás, y en lo que atañe a las situaciones de concurrencia del débito tributario con un acreedor garantizado por *otro derecho real*, la preferencia de este último dependerá de que la inscripción registral de su derecho se haya llevado a término antes de la

(69) *Vid.* PRENDES CARRIL (2000), p. 2004.

(70) GÓMEZ CABRERA (2000), pp. 59 y 60; AGUILAR RUBIO (2009), p. 62.

(71) *Vid.* GARRIDO (2000), pp. 353 y ss.

(72) *Cfr.* GÓMEZ CABRERA (2000), p. 60; AGUILAR RUBIO (2009), p. 62. En relación con la prioridad del acreedor pignoratício sobre el crédito tributario véanse las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 3 de febrero de 2009 (RJ 2009, 1360) y de las Audiencias Provinciales de Huelva (Sección 3ª) de 21 de marzo de 2006 (JUR 2006, 231570) y Sevilla (Sección 8ª) de 29 de diciembre de 2006 (JUR 2007, 179291).

(73) La doctrina considera que el término «*acreedores de dominio*» incurre en una incorrección técnica, pues el acreedor es el sujeto activo de una relación jurídica obligatoria y el dominio constituye el derecho real por excelencia, por lo que un acreedor nunca será titular del dominio. *Vid.*, por todos, GÓMEZ CABRERA (2000), pp. 48 y ss.

(74) AGUILAR RUBIO (2009), p. 61. Por su parte, SOLCHAGA LOITEGUI (1979, pp. 1426 y 1927) vino a señalar, bajo la vigencia de la LGT de 1963, que el acreedor «*por título de dominio*» no es que goce de preferencia, sino que no ha de quedar afectado por la ejecución, pudiendo interponer una tercería de dominio. En este mismo sentido, consúltense las obras de MUÑOZ MERINO (1996), pp. 106 y ss., ARRANZ DE ANDRÉS (1998), p. 1368, GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR (2004), p. 452 y PALACIO RUIZ DE AZAGRA (2004), p. 338.

anotación del embargo practicado por la Administración (75). A este respecto, hemos de poner de relieve que la *inscripción de un derecho real* comporta el cierre del Registro y la consiguiente imposibilidad de anotar traba alguna por la Hacienda pública (art. 38 Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946).

Siendo esto así, la problemática surgirá en relación con los derechos reales *constituidos* con anterioridad a la referida anotación preventiva de embargo, pero no inscritos con carácter previo a la misma, habiendo precisado un sector doctrinal que, en verdad, el privilegio del artículo 77 de la LGT debería ceder en estas concretas situaciones (76). En cualquier caso, no puede perderse de vista que aquellos adquirentes con título anterior a la constancia registral del crédito tributario podrán hacer uso de una tercería de dominio contra la Administración aun cuando no hayan procedido a la inscripción de su derecho (77).

Sea como fuere, sólo resta advertir que el crédito tributario resultará preferente frente a cualquier débito no garantizado por medio de un derecho real, independientemente de que se haya efectuado una anotación preventiva de embargo para asegurar su cobro (78). De este modo, y como ha indicado CASAS AGUDO (2007), la virtualidad esencial de la garantía ahora examinada se centra en el hecho de que la misma permite vencer los derechos de crédito de terceros acreedores anotados con carácter previo al de la Hacienda pública a través de la correspondiente tercería de mejor derecho (79).

Una vez delimitado, aún de forma sucinta, el contenido del derecho de prelación general del crédito tributario recogido en el artículo 77.1 de la LGT, ha de tomarse en consideración la circunstancia de que dicha previsión aparece vinculada con el régimen jurídico de las *anotaciones preventivas de embargo* (80). De hecho, si la Administración tributaria no tiene la precaución de *anotar la traba* practicada sobre los bienes del deudor,

(75) A estos efectos, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ (2006, p. 317) han puesto de relieve que el privilegio tributario reside, justamente, en la existencia de un derecho de preferencia oponible frente a los titulares de cualquier derecho no inscrito con carácter previo a la anotación de embargo de la Hacienda pública, y no sólo frente a derechos surgidos con posterioridad a la anotación (art. 1923.4 Código Civil). En realidad, y como ya indicó GARCÍA NOVOA (2003, p. 74), la LGT debería aclarar que el crédito de la Hacienda pública se antepone a todas aquellas situaciones en que no concurre un derecho real inscrito por un tercero. En idéntica línea, véase CASAS AGUDO (2007), p. 231.

(76) Vid. SERRERA CONTRERAS (1979), p. 933, GÓMEZ CABRERA (2000), p. 61 y AGUILAR RUBIO (2009), p. 62.

(77) CASAS AGUDO (2007), pp. 228; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (2008), pp. 584 y 585. En esta línea, GÓMEZ CABRERA (2000, p. 59) ha defendido que el privilegio del crédito público tendría que ceder ante los terceros adquirentes de buena fe cuyo derecho resulte previo a la constancia registral del embargo tributario.

(78) Según vino ya a considerar ARRANZ DE ANDRÉS (1998, p. 1373), el crédito tributario primará «frente a los titulares de derechos de crédito no garantizados mediante derecho real y frente a los derechos asegurados mediante anotación de embargo», opinión ésta compartida, a su vez, por GÓMEZ CABRERA (2000, pp. 64 y 70), para quien el referido débito resulta preferente tanto frente a cualquier otro no garantizado especialmente –con independencia de su anotación en el Registro–, como también ante los créditos cuya única preferencia provenga de su anotación registral. En otras palabras, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (2008, p. 584) ha afirmado que la prelación general del crédito tributario lo antepone a los restantes derechos de crédito, sin necesidad de anotación preventiva a favor de la Administración tributaria. Por tanto, y a título ejemplificativo, no es preferente frente al crédito de Hacienda el *derecho de alimentos* al no constituir un derecho real [Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 14^a) de 29 de mayo de 2008 (JUR 2008, 266789)].

(79) CASAS AGUDO (2007), pp. 229 y 230. En esta línea, consúltese el trabajo de ARRANZ DE ANDRÉS (1998), p. 1371.

(80) En lo que a esta cuestión se refiere, el propio Tribunal Supremo ha recalcado que la anotación preventiva de embargo «no da al acreedor que la obtiene la preferencia respecto a otros

el cobro de su deuda se verá supeditado a la satisfacción de los acreedores garantizados por derechos reales inscritos en el Registro con carácter previo (81).

No obstante lo anterior, el artículo 170.2 *in fine* de la LGT viene a disponer que tal anotación «no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo». En consecuencia, cuando un acreedor no privilegiado haya anotado el embargo de un bien *con anterioridad* a la Hacienda pública, ésta tendrá que ejercitar una *tercería de mejor derecho*, pues, en otro caso, prevalecerá el orden registral de las anotaciones, siendo este cauce el único posible para hacer valer su derecho de prelación general (82).

Ya para finalizar, cabe señalar algunas particularidades que se presentarán en esta sede cuando el crédito de la Administración tributaria aparezca garantizado por una hipoteca legal tácita o un derecho de afección (arts. 78 y 79 LGT). En este sentido, es preciso recordar que, con carácter general, los débitos protegidos por una *hipoteca legal tácita* (art. 78 LGT) resultarán preferentes a cualquier otro con independencia de su anotación en el Registro –a salvo de algunas excepciones, como la prevista en relación con los créditos salariales del artículo 32.1 y 2 del ET– (83); en cambio, el *derecho de afección* cederá frente a las inscripciones de derechos reales o de hipotecas anteriores, así como ante los terceros protegidos por la fe pública registral (art. 79 LGT).

En conclusión, la resolución de las tercerías de mejor derecho atenderá, caso por caso, a las normas sobre preferencia aplicables a los diversos débitos concurrentes, presentando una importancia destacada, a estos efectos, los privilegios de la Hacienda pública recogidos en los artículos 77 a 79 de la LGT, los cuales comportarán, en muchas ocasiones, que aquélla haya de dirimirse a favor del crédito tributario.

anteriores», ya que «no crea ni declara ningún derecho», «ni altera la naturaleza de estas obligaciones, ni mucho menos convierte en real o hipotecaria la acción que anteriormente no tenía este carácter, ni produce otros efectos que los de que el acreedor que la obtenga sea preferido, en cuanto a los bienes anotados solamente respecto de los acreedores que tengan contra el mismo deudor otro crédito contraído con posterioridad a la anotación» [Sentencia (Sala de lo Civil) de 12 de mayo de 1999 (RJ 1999, 3053)].

(81) ARRANZ DE ANDRÉS (1998), pp. 1373 y 1374. De este modo, esta autora vino a señalar que «la no anotación por parte de la Hacienda Pública no implicaría que la misma se viera desprovista de su preferencia para el cobro, sino únicamente que dicha preferencia resultara inoperante frente a los derechos reales que para entonces hubieran accedido al Registro de la Propiedad». Por su parte, AGUILAR RUBIO (2009, p. 60) ha advertido que «si el otro acreedor no ha inscrito su derecho, aun cuando la Administración tampoco lo haya inscrito, entonces la Administración tiene preferencia para el cobro del crédito tributario».

(82) FALCÓN Y TELLA (1991), p. 919. A estos efectos, en opinión de GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR (2004, p. 454), los órganos ejecutores no pueden apreciar de oficio el carácter privilegiado del crédito tributario, de manera que, cuando el mismo figure anotado en un Registro con posterioridad a los créditos que sean objeto de ejecución, la Hacienda pública deberá hacer valer su preferencia a través de la interposición de una tercería de mejor derecho, pues, en caso contrario, sólo tendrá derecho a los sobrantes de las ejecuciones realizadas. Ya en sede jurisprudencial, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de enero de 1999 (JT 1999, 1187) ha indicado que «para hacer efectiva la preferencia es menester el planteamiento de la tercería de mejor derecho (...). Es decir una cosa es que el Estado ostente preferencia para el cobro de deuda tributaria sobre determinadas deudas (o mejor sobre deudas que no sean las hipotecarias) y otra cosa es que dicha preferencia opere sin necesidad de ejercitar la tercería de mejor derecho pues para que la Administración tenga preferencia precisa ejercitar dicha tercería».

(83) *Cfr.* ARRANZ DE ANDRÉS (2006), pp. 416 y ss.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR RUBIO, M. (2009): *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Madrid.
- ARRANZ DE ANDRÉS, C. (1998): «Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo III.
- ARRANZ DE ANDRÉS, C. (2006): *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Civitas, Navarra.
- ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E. (2006): «La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- CARRERAS MANERO, O. (2012): «El derecho de prelación general de la Hacienda pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 346.
- CASAS AGUDO, D. (2007): *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid.
- CASTILLO CASTILLO, J. y SIERRA BRAVO, R. (1983): «Procedimiento recaudatorio», en N. AMORÓS RICA (director): *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo XVI, Edersa, Madrid.
- CORDÓN MORENO, F. (2002): *El proceso de ejecución*, Aranzadi, Navarra.
- DAGO ELORZA, I. (2004): «Comentario a los artículos 160 a 177 de la LGT», en R. HUESCA BOADILLA (coordinador): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1991): «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 215.
- FERNÁNDEZ CARRON, C. (2010): *La tercería de mejor derecho*, La Ley, Madrid.
- FERNÁNDEZ ROZADO, M. y PANISELLO MARTÍNEZ, J. (2005): «El embargo de bienes», en AA.VV.: *Práctica del proceso civil. Tomo I. Volumen tercero. La ejecución forzosa. Procesos especiales*, Civitas, Navarra.
- GALLEGO OTERO, J. L. (2006): «Comentario a los artículos 113 a 128 del RGR», en A. APARICIO PÉREZ (director): *Reglamento General de Recaudación. Especial referencia a la Administración local*, La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011): *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición, Civitas, Navarra.
- GARCÍA LUIS, T. (1996): «El procedimiento de apremio», en AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- GARCÍA MURCIA, J. (1988): «Procedimiento de apremio y planteamiento de tercerías en la recaudación de cuotas de la Seguridad Social», *Relaciones Laborales*, Tomo I.
- GARCÍA NOVOA, C. (2003): «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 107.
- GARCÍA SINDE, I. (2000): *El embargo de bienes. La reclamación administrativa previa a la tercería judicial de dominio y la enajenación forzosa de bienes en el Reglamento General de Recaudación*, Comares, Granada.

- GARRIDO, J. M^a (2000): *Tratado de las preferencias del crédito*, Civitas, Madrid.
- GÓMEZ CABRERA, C. (2000): *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales (Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras)*, Aranzadi, Navarra.
- GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A. (2004): «Las garantías del crédito tributario», en A. MARTÍNEZ LAFUENTE (director): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- LAFUENTE TORRALBA, A. (2009): *La tercería de mejor derecho en el proceso civil*, Aranzadi, Navarra.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (1992): *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. (1979): «La suspensión de los procedimientos recaudatorios (La interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 21.
- MARTÍN TIMÓN, M. (1978): *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MARTÍN TIMÓN, M. (1979): «El procedimiento de apremio por débitos fiscales, la cuestión de competencia y la tercería de mejor derecho», *Crónica Tributaria*, nº 31.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2006): *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid.
- MUÑOZ MERINO, A. (1996): *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Navarra.
- PALACIO RUIZ DE AZAGRA, F. (2004): «La deuda tributaria», en AA.VV.: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Registro de Economistas Aseores Fiscales-Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- PRENDES CARRIL, P. (2000): «Preferencia y prelación de créditos (I Parte)», *Aranzadi Civil-Mercantil*, Tomo I.
- ROCHA GARCÍA, E. DE LA (1996): *Embargos y tercerías en los procedimientos civiles, penales, laborales, procedimiento de apremio por débitos a la Hacienda Pública y procedimiento de apremio por débitos a la Seguridad Social*, 2ª edición, Comares, Granada.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1981): «Las garantías del crédito tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 30.
- SERRERA CONTRERAS, P. L. (1979): «La prelación general de los créditos tributarios (El artículo 71 de la Ley General Tributaria)», en AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SOLCHAGA LOITEGUI, J. (1975): «Tercería de mejor derecho: naturaleza; doctrina jurisprudencial», *Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado 1966-1973*, Volumen III, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- SOLCHAGA LOITEGUI, J. (1979): «Anotación preventiva de embargo ordenada por la Hacienda pública», en AA.VV.: *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2006): «Procedimiento de apremio», en R. CALVO ORTEGA (director): *Los Nuevos Reglamentos Tributarios*, Civitas, Navarra.

VEGAS TORRES, J. (2001): «Libro III. Título IV. De la ejecución dineraria», en AA.VV.: *Comentarios a Ley de Enjuiciamiento Civil*, Civitas, Madrid.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F., y DAGO ELORZA, I. (1991): *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación: comentarios al Real Decreto 1684/1990*, CISS, Valencia.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008): «Comentario a los artículos 77 a 82 de la LGT», en J. M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (coordinador): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen I, Aranzadi, Navarra.