

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Luis Malvárez Pascual y
Antonio José Sánchez Pino

Marta Melguizo Garde

Luis Malvárez Pascual

Ángel Sánchez Sánchez



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Despacho Profesional

Logic Win Global | Soluciones de Gestión para el profesional

Logic Win Global es la colección de soluciones de software que cubre todas las necesidades de un Despacho Profesional como el tuyo

- Área Laboral
- Área Contable y Financiera
- Área Fiscal
- Área de Gestión
- Área de Comunicaciones

» 902 200 246 | www.sagelogiccontrol.com



Pasión por el software

División
Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales**

■ **Luis Malvárez Pascual**

Profesor Titular de Derecho Financiero. Universidad de Huelva
Miembro de la AEDAF

Antonio José Sánchez Pino

Profesor Titular de Derecho Financiero. Universidad de Huelva.
Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

El trabajo trata de interpretar el alcance del privilegio de los créditos tributarios en caso de concurso de acreedores. El apdo. 2º del artículo 77 de la LGT ha generado importantes dudas sobre esta materia, al producirse contradicciones entre los diferentes textos normativos. La intención, plasmada en la enmienda que introdujo la señalada disposición, de limitar el privilegio del crédito tributario sólo cuando hubiera una solución convencional al concurso, no se ha plasmado de forma adecuada a través del proceso legislativo. De hecho, la mayoría de la doctrina y la práctica unanimidad de las sentencias de los tribunales no han considerado que este precepto haya modificado las disposiciones establecidas a estos efectos en la Ley Concursal. El Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos que se encuentra en tramitación ha tratado de clarificar la normativa, aunque en gran medida rompe la filosofía que inspiró la Ley Concursal en materia de privilegios de créditos públicos y añade algún nuevo problema. Además de estudiar las diferentes cuestiones de fondo que se plantean, los autores han pretendido realizar un análisis crítico del procedimiento legislativo que se ha seguido desde la modificación de esta materia por la Ley Concursal. Este es el aspecto sobre el que más se incide, pues en definitiva tanto el reforzamiento del privilegio como su reducción respondería a principios jurídicos igualmente respetables.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Garantías de los créditos tributarios. El derecho de prelación. Concurso de acreedores. Concurrencia y Prelación de Créditos

■ SUMARIO:

1. Introducción
 2. La clasificación de los créditos tributarios en los procedimientos concursales
 - 2.1. La reforma de la Ley Concursal en su aplicación a los créditos de la Hacienda Pública
 - 2.2. La adaptación de la normativa tributaria a la nueva regulación concursal: los avatares del trámite parlamentario.
 - 2.3. La interpretación del artículo 77.2 de la LGT en el contexto de la propia Ley y de la Ley Concursal
 3. La determinación de los componentes de la deuda tributaria que se incluyen entre los créditos privilegiados
 4. La determinación de la base para el cálculo de los créditos tributarios privilegiados en virtud del artículo 91.4 de la ley concursal
 5. La reforma prevista en el proyecto de ley de concurrencia y prelación de créditos
 6. El difícil encaje del privilegio de la hacienda pública en el procedimiento concursal actualmente vigente y la propuesta de reforma
 7. Conclusiones
-

1. Introducción.

Para asegurar la satisfacción de los créditos tributarios la legislación española ha venido otorgando tradicionalmente a la Hacienda Pública una preferencia para el cobro de sus créditos, en caso de concurrencia con otros acreedores¹. Con ello se ha antepuesto en gran medida la protección de los intereses públicos que se satisfacen a través de los sistemas tributarios a los intereses particulares de otros acreedores privados que concurren con la propia Hacienda Pública para la satisfacción de sus créditos.

El apartado primero del artículo 77 de la Ley 58/2003 regula el derecho de prelación general en términos similares a la antigua Ley de 1963, que regulaba dicha materia en el artículo 71. El artículo 77 se encuadra en la sección específica referida a las garantías, dentro del capítulo que versa sobre la deuda tributaria (Sección Quinta del Capítulo IV de la Ley). El apartado primero de dicho precepto establece lo siguiente:

¹ En este sentido, podemos hacer referencia a los siguientes preceptos: artículo 12 de la Ley de Administración y Contabilidad de 20 de febrero de 1850, artículo 13 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1870, artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, artículo 158 de los Estatutos de Recaudación, artículo 71 de la Ley General Tributaria de 1963, artículo 40 del Reglamento General de Recaudación de 1968 y artículo 34 del Reglamento General de Recaudación de 1990, artículos 31 y 32 de la Ley General Presupuestaria de 1977 y del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988.

“La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra 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”.

Se establece en virtud de este precepto una posición de privilegio de la Hacienda Pública mediante el reconocimiento de un derecho de prelación de los créditos tributarios para su cobro con preferencia al resto de acreedores, con carácter *erga omnes*, salvo ciertas excepciones. En concreto, establece la preferencia de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra 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.

Tradicionalmente esta figura ha recibido la denominación de “privilegio general del crédito tributario”, pues permite la anteposición de la Hacienda Pública frente al resto de acreedores, salvo las señaladas excepciones, en el cobro de sus créditos sobre el conjunto del patrimonio del deudor, sin afección específica sobre bienes concretos. Es una clara exponente de preferencia legal², que constituye una garantía para su satisfacción, pues en caso de insuficiencia de bienes del deudor para hacer frente a sus deudas, con el producto obtenido en la ejecución de los mismos se van a satisfacer los créditos tributarios y, en general, los créditos privilegiados, con anterioridad a los demás.

La doctrina ha reconocido que se trata de una preferencia para el cobro “de grado”, esto es, fundada en la naturaleza del crédito y no en la antigüedad del mismo, por lo que se afirma que se trata de una cualidad del crédito que no altera su naturaleza personal y que exclusivamente determina una anteposición en el pago en el caso de concurrencia con otros créditos³. Precisamente, la preferencia de la Administración tributaria para hacer efectivo su crédito cuando tiene sentido es cuando se produce una concurrencia de acreedores y el patrimonio del deudor no es suficiente para satisfacerlo. Dicha preferencia permitirá que en los supuestos de ejecución patrimonial los créditos tributarios sean satisfechos, con el producto de la venta de alguno o todos los bienes del deudor, con anterioridad a los demás, salvo las citadas excepciones.

Esta posición de privilegio de los créditos tributarios y otros créditos de derecho público ha sido y es enormemente criticada por la doctrina mercantil. Precisamente uno de los objeti-

² En este sentido, se puede consultar GARRIDO, J.: *Tratado de las preferencias del crédito*, Civitas, Madrid, 200, págs. 313 y ss; DIEZ SOTO, C.M.: “Los privilegios crediticios como mecanismos de protección del crédito”, en la obra colectiva *Preferencias de créditos*, Manuales de Formación Continuada 2, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, págs. 26 y ss; o LOPÉZ PELAEZ, P.: *Los créditos preferentes en el Derecho español*, Editorial Trivium, Madrid, 2001, págs. 55 y ss.

³ Sobre el tema véase, por todos, el exhaustivo estudio de MUÑOZ MERINO, A.: *Las garantías del crédito tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 66 y ss.

vos de la nueva Ley Concursal, Ley 22/2003 (en adelante, LC), ha sido la reducción de los privilegios existentes, y, en particular, de los privilegios especiales y generales de los que gozan las Administraciones públicas para el cobro preferente de sus créditos. El privilegio general de la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos supone una excepción al *principio de la par conditio creditorum*, característico del señalado procedimiento concursal⁴.

Ahora bien, una de las principales novedades de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) en el derecho de prelación del crédito tributario es la introducción de un segundo apartado en el que se refiere expresamente al sometimiento de esta garantía del crédito tributario a lo establecido en la LC. En las leyes derogadas por las nuevas normas aprobadas en 2003 no se diferenciaba según que la Hacienda Pública concurriese con otros acreedores en un procedimiento de ejecución singular o universal, por lo que el alcance del derecho de prelación de la Hacienda Pública era, con ciertos matices, similar en ambos tipos de procedimientos. No obstante, de la nueva regulación se deduce que si bien en los procesos de ejecución singular es de aplicación directa la regulación contemplada en la norma tributaria sobre el derecho de prelación⁵, en los casos de concurrencia en un procedimiento de ejecución colectivo la normativa tributaria ha de analizarse en concurrencia con la regulación concursal. Precisamente el objeto de nuestro trabajo es precisar como se conecta el señalado derecho de prelación de la Hacienda Pública determinado en la LGT con la normativa concursal.

⁴ La Exposición de Motivos de la Ley Concursal señala que "se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas", destacándose como una de las novedades más significativas de la nueva Ley la reducción en el número y la limitación en la cuantía de algunos de esos privilegios y, en particular, de los que goza la Administración Tributaria. Además, la citada Exposición de Motivos destaca que "la regulación de esta materia de clasificación de los créditos constituye una de las innovaciones más importantes que introduce la ley, porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso" y que "esos privilegios se reducen en número e incluso se limitan en su cuantía a algunos de los tradicionalmente reconocidos, como los tributarios y los de cuotas de la Seguridad Social (hasta el 50 por ciento de su importe en cada caso)".

⁵ Sigue siendo válida, por tanto, y cabe traer a colación, por su claridad, la Resolución de la Dirección General de los Registros y Notariados de 13 de noviembre de 1997 que considera "la preferencia de un crédito es una cualidad intrínseca del mismo, que, en los casos de ejecución aislada, exige que el acreedor preferente tenga que hacerla valer por la vía de la tercería de mejor derecho en la ejecución ya instada por otro acreedor del ejecutado; es decir, es el acreedor pretendidamente preferente el que debe acudir a una ejecución ya iniciada por otro acreedor del común deudor si quiere hacer vales su pretendida preferencia, pues en otro caso devendrá inoperante y el precio del remanente se destinará íntegramente al pago en primer lugar del ejecutante. Esto quiere decir que la mera yuxtaposición, sobre un mismo bien, de embargos acordados en procedimientos distintos no implica concurrencia de créditos y dicha colisión de embargos debe resolverse por el criterio prior tempore, que es el criterio de resolución de conflictos que rige en el ámbito de los derechos reales. De este modo se garantiza una racional organización de la actuación ejecutiva y se conjugan la salvaguardia del juego de las preferencias de los distintos créditos con el necesario respeto del principio de protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, recogidos en el artículo 24 de la CE, al garantizar al acreedor que primero inicia la ejecución sobre un bien de su deudor, que ningún otro acreedor del mismo deudor se le anticipará en el cobro con cargo a ese bien so pretexto de mejor condición de su crédito, sin previa declaración judicial que así lo reconozca, recaída en trámite contradictorio. En definitiva, la concurrencia de varios créditos sobre un mismo bien sólo puede determinar la preferencia de uno de ellos cuando hay concurrencia de acreedores y se hace vale, un juicio universal, o en una ejecución singular por medio de una tercería de mejor derecho".

2. La clasificación de los créditos tributarios en los procedimientos concursales

2.1. La reforma de la Ley Concursal en su aplicación a los créditos de la Hacienda Pública

Para establecer conclusiones precisas sobre el alcance del privilegio general de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales es necesario analizar los principios que han regido la reforma de la LC de 2003 y, en particular, los objetivos que se ha pretendido derivar del desarrollo de un procedimiento concursal.

Inicialmente se ha de subrayar que la Hacienda Pública se ha visto afectada por una las innovaciones más importantes que ha introducido la reforma concursal, como ha sido la reducción de los privilegios y preferencias de los créditos públicos a efectos del concurso. Aunque dicha Ley mantiene el carácter privilegiado de los créditos públicos y, en particular, de los créditos de los que son titulares las Haciendas Públicas, se ha procedido a una importante reducción cuantitativa del importe de tales privilegios. Con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LC, los créditos tributarios tenían carácter privilegiado en su totalidad. En virtud de la nueva clasificación de los créditos que introduce la LC, los créditos tributarios encajan entre los que gozan de privilegio general, anteponiéndose a ellos tan sólo los créditos con privilegio especial que enumera el artículo 90 de dicha Ley. Al margen del privilegio especial del que puedan gozar tales créditos -por estar garantizados con un derecho real-, con carácter general han visto reducido el tradicional privilegio general del que gozaban para su cobro, al 50 por 100 de su importe, cifra superior a la inicialmente prevista en el borrador del Anteproyecto, que era aún más restrictivo a estos efectos⁶.

No obstante, no quedan incluidas en esta limitación cuantitativa del privilegio general del crédito tributario las retenciones tributarias, que pierden el criticado derecho de separación que la legislación anterior les concedía, de modo que los créditos derivados de retenciones tributarias tienen en la nueva Ley la consideración de crédito privilegiado en su cuantía íntegra⁷. Por su parte, los créditos por intereses de demora y sanciones se incluyen en una nueva categoría creada por la LC, la de los créditos subordinados, cuyo pago no se

⁶ En el borrador inicial del Anteproyecto de Ley Concursal, elaborado por la Sección Especial correspondiente de la Comisión General de Codificación (octubre de 2000) el límite era del 10 por ciento de la masa pasiva, siendo posteriormente elevado al 50 por ciento en el Anteproyecto de Ley de febrero de 2002, si bien, dada las críticas recibidas por referirse a la masa pasiva, en vez de a la masa activa, se modificó en el proyecto de ley remitido al Congreso (BOCG de 23 julio de 2002, número 101-I) y se cuantificó en el citado 50 por ciento de su importe. Cuantificación que también ha generado numerosos problemas de interpretación que posteriormente serán expuestos.

⁷ Conforme al artículo 91 de la Ley Concursal, son créditos con privilegio general: "2º. Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de la Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal. ... 4º. Los créditos tributarios y demás de Derecho Público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2 de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe".

realizará hasta que no hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos privilegiados y los ordinarios⁸.

La nueva normativa ha pretendido que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores constituya la regla general del concurso, de forma que sus excepciones sean condtadas y siempre justificadas. El principio de la *par conditio creditorum* supone la mayor igualdad posible entre los diferentes acreedores, pues los privilegios dificultan o incluso imposibilitan la satisfacción de los intereses de los acreedores del deudor concursado. La doctrina mercantil había reclamado de forma prácticamente unánime la aplicación de dicho principio y, en consecuencia, la sistematización y la reducción de los privilegios, pues la limitación del patrimonio de las empresas concursadas determina que en la mayor parte de los casos en que una empresa entra en fase de liquidación tan sólo cobren los acreedores privilegiados, con lo que la crisis de una empresa en fase de concurso puede propiciar la de otras empresas que pierden sus créditos por la aplicación de tales privilegios. De ahí que de forma mayoritaria se haya considerado acertada la limitación de los privilegios de los créditos de las Administraciones Públicas pretendida por la LC, e incluso se considera reducida⁹. Esta misma posición se defendió en el Informe al Anteproyecto de Ley del

⁸ Según el artículo 92 LC, son créditos subordinados: "3º Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía. 4º. Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias". Sobre su pago, establece el artículo 158.I LC, "no se realizará hasta que se hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos ordinarios". Y el pago de estos último "se efectuará con cargo a los bienes y derechos de la masa activa que resten una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados" (artículo 157.I LC).

⁹ En este sentido, GARRIDO, J.M.: "La graduación de los créditos", en la obra colectiva *La reforma de la legislación concursal*, Director ROJO FERNÁNDEZ RIO, Marcial Pons, Barcelona, 2002, quien escribe que "los privilegios de los créditos públicos hacen recaer sobre los acreedores particulares un peso desproporcionado de la crisis económica del deudor; mientras que el Estado es el acreedor más diversificado, con mayores medios de tutela jurídica de sus intereses, con mayor información sobre sus deudores y con medios materiales y humanos que no son comparables a los de ningún de los acreedores privilegiados. El reconocimiento íntegro de los privilegios de los créditos públicos puede suponer la extensión de la insolvencia a otros sujetos, por obra del conocido efecto dominó, lo que representa una grave consecuencia para los propios intereses públicos" (pág. 234). En este sentido ROJO FERNÁNDEZ RIO, A. consideraba igualmente preciso reducir el ámbito del privilegio de los créditos públicos y solicitaba la reducción del porcentaje preferente de los créditos públicos ("La reforma del Derecho Concursal español", en la citada obra *La reforma de la legislación concursal*, pág. 126). MAIRATA LAVIÑA, J.: "Comentario del artículo 91", en la obra colectiva *La nueva regulación concursal*, Dirección C. JIMÉNEZ SAVURIDO, Colex, 2004, págs. 294 y ss., se muestra muy crítico con la procedencia y justificación del privilegio que mantiene la Ley Concursal para la Administración Pública. Después de exponer las razones que según él llevan a cuestionar este trato de favor que se dispensa a la Administración, advierte de que "el privilegio hacia la Administración Pública debe ser visto con cautela en evitación de que un trato de favor excesivo produzca efectos secundarios no deseados". En palabras de GUILARTE GUTIÉRREZ, V., "nuestro legislador se ha mostrado especialmente cicatero en la supresión de tan anacrónico privilegio" ("Los privilegios públicos y los procedimientos concursales", *Comentarios a la Legislación Concursal*, Directores SÁNCHEZ CALERO/GUILARTE GUTIÉRREZ, Tomo II, Lex Nova, 2004, pág. 1947). VALPUESTA GASTAMIZA, E.: "Comentario del artículo 91", en la obra *Comentarios a la Ley Concursal*, Dir. F. CORDÓN MORENO, Aranzadi, 2004, pág. 724, apunta que mantener el privilegio para los créditos de Derecho Público resulta hoy en día "totalmente desacertado y anacrónico". ALONSO LEDESMA, C.: "La clasificación de los créditos en el concurso", en la obra colectiva *Estudios sobre el Anteproyecto de Ley Concursal de 2001*, Dirección GARCÍA VILLAVERDE/ALONSO UREBA/PULGAR EZQUERRA, Editorial Diles, S.A, Madrid, 2002, págs. 187-206, ha criticado el Proyecto de Ley Concursal por recoger privilegios para los créditos tributarios, pues aunque "pueden esgrimirse ciertas justificaciones de carácter social, e incluso moral, para mantener el carácter preferencial de estos créditos, es lo cierto que su eliminación comporta indudables ventajas para el resto de los acreedores e indirectas para la economía nacional".

Posición contraria encontramos en GARCÍA FERNÁNDEZ, E.: "La defensa de los créditos públicos", *Anuario de Derecho Concursal*, 2004, págs. 235 y ss, para quien se ha producido una degradación de los créditos públicos, pues "la Ley Concursal ha realizado una sistemática tarea para desmontar; desarticular y neutralizar todas y cada una de... las técnicas de protección que utilizan las Administraciones Públicas... con el propósito (sólo declarado de forma parcial), de dejar inerte o, al menos, con escasos medios de actuación, a la Hacienda Pública y a la Tesorería General de la Seguridad Social".

Consejo General de Poder Judicial de 6 de noviembre de 2001¹⁰. También los tribunales con competencia en el ámbito concursal han destacado este principio básico de la LC¹¹.

No obstante, también es un principio de interés público susceptible de amparo la protección de los créditos públicos frente a los intereses individuales de los acreedores particulares del deudor concursado, con fundamento en la protección constitucional del deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Este principio pugna con el de la *par conditio creditorum*, que como hemos dicho ha servido de fundamento y guía a la nueva regulación y que conduce a la paridad de los acreedores. En cualquier caso, aun cuando la LC haya limitado los privilegios de los créditos públicos, no se puede decir que como consecuencia de dicha Ley tales créditos hayan quedado desprotegidos. Aunque sea por vía de excepción al mencionado principio, los intereses de la Hacienda Pública y de otros organismos públicos gozan de prelación, aunque la misma no se refiere a la totalidad de tales créditos, como ocurría en la normativa anterior. En cualquier caso, la determinación del alcance y extensión de los privilegios de los créditos públicos es una cuestión que entra dentro del margen de maniobra política del poder legislativo, siempre que de la normativa resulte una adecuada ponderación de los distintos principios y valores constitucionales susceptibles de protección. La limitación del privilegio de los créditos públicos al 50 por 100 de su importe no supone en ningún caso una vulneración de precepto constitucional alguno¹², pues permite una importante protección de los

¹⁰ Según dicho informe, dicha tesis tiene un doble fundamento: "Por un lado, se trata de evitar los efectos negativos que la satisfacción de los créditos públicos puede tener para los acreedores ordinarios y, en definitiva, el potencial efecto que la insatisfacción crediticia genera en el mundo de la empresa; y, de otro, se reduce significativamente la discrecionalidad de la Administración pública en la solución de la crisis económica, en la medida en que la renuncia al privilegio deja de ser condición necesaria para la viabilidad de la empresa insolvente".

¹¹ Podemos citar a estos efectos la SAP de La Coruña de 7 abril de 2006 (AC 2006\495), FJ 2º: "Es decir que tres son las finalidades que inspiran la nueva normativa con respecto a la materia de clasificación de los créditos: A) reducir drásticamente los privilegios y preferencias; B) la consideración del principio de igualdad de tratamiento de los acreedores como la regla áurea del concurso y C) reducir privilegios tradicionales como los tributarios. Pretensión esta última que no es única de la Legislación española, sino consecuencia igualmente de un fuerte estado de opinión de la doctrina científica y del examen del Derecho Comparado, pues la consulta a las reformas acaecidas en el seno del Derecho concursal de los países de la Unión Europea, en la que se halla inserta España, como Portugal, Dinamarca, Alemania y Reino Unido, denota que se han limitado al máximo, cuando no suprimido, los privilegios de Derecho Público concedidos a las Administraciones Tributarias (...). Es evidente que también es interés público, sometido al criterio del siempre poderoso Legislador; no sólo apoyar a empresas viables que atraviesan por crisis económicas, como también evitar el conocido efecto dominó o resaca, que genera la quiebra de una empresa en sus proveedores y acreedores, si se ven imposibilitados en la recuperación de sus créditos, ante un amplio juego de privilegios, que convierten en ilusorias expectativas las pretensiones de resarcimiento del perjuicio patrimonial sufrido por los incumplimientos contractuales del concursado. Limitar, en tales casos, los privilegios, es una opción igualmente legítima que, por justificada, no viola los principios constitucionales invocados por la Administración apelante".

¹² Debemos suscribir, por tanto, las palabras del profesor F. PÉREZ ROYO: "El privilegio general de los créditos tributarios (según la interpretación auténtica contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)", Quincena Fiscal, núm. 1, 2007, pág. 3, cuando afirma que la crítica a la reducción del privilegio del crédito tributario no puede justificarse en una pretendida prohibición por los principios constitucionales. Así, cuestiona la argumentación de LINARES, M. ("Créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria, y Ley General Presupuestaria: ¿una contrarreforma?", Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal, núm. 1 (2004), pág. 256), pues, para éste último, el privilegio tributario es un imperativo constitucional, que sólo puede ceder ante otras exigencias dignas de protección, entre las que no se incluye el respetar la igual condición de los acreedores.

créditos públicos, pero sin imposibilitar el cobro de buena parte de los acreedores no privilegiados, como ha ocurrido en muchos procesos culminados en el marco de la anterior normativa. De ahí que se haya afirmado que la nueva regulación pondera en mejor medida los distintos intereses en juego¹³. Además, téngase en cuenta que los privilegios de la Hacienda Pública en los procesos concursales no acaban en la determinación del señalado porcentaje, sino que como consecuencia de su condición de acreedor privilegiado disfruta de otros privilegios de carácter procedimental, que la sitúan en una mejor posición para el cobro de sus créditos que el resto de acreedores.

En contra de lo que parece ser una idea arraigada, algún tribunal ha destacado que la limitación del privilegio de la Hacienda Pública no ha tenido como misión apoyar la viabilidad de la entidad concursada¹⁴. Esta reflexión es importante porque, a nuestro juicio, la idea de establecer un diferente alcance del privilegio de la Hacienda Pública según que el procedimiento concursal culmine en convenio o en la liquidación de la empresa alcanza sentido sólo si se parte de aquélla premisa inicial. En efecto, el principio de la “par conditio creditorum” donde alcanza su verdadero sentido es en el caso de la liquidación del patrimonio de la persona o entidad concursada, pues en caso de convenio el disfrute de un crédito privilegiado se materializa en determinadas prerrogativas de carácter procesal –v. gr., derecho de abstención-. Es por ello que en realidad donde la limitación del privilegio tiene su verdadero sentido es en el caso de que el procedimiento concursal culmine en liquidación.

2.2. La adaptación de la normativa tributaria a la nueva regulación concursal: los avatares del trámite parlamentario.

Para adaptar la LGT a la nueva regulación concursal, la disposición final undécima.1 de la LC modificó el artículo 71 de la LGT de 1963, añadiendo un nuevo apartado segundo según el cual en caso de concurso, los créditos tributarios quedarían sometidos a lo establecido en la LC. En coherencia con tales antecedentes, el Proyecto de Ley de la LGT, que se tramitó en parte de forma paralela a la LC, estableció la misma consecuencia, pues contemplaba esta salvedad en el derecho de prelación del crédito tributario reconocido en el artículo 77. En efecto, se estableció un apartado segundo en dicho precepto que sometía a los créditos tributarios, en caso de concurso, a lo establecido en la LC¹⁵. No obstante, la señalada reforma de la anterior LGT no llegó a tener vigencia, pues con anterioridad a la

¹³ En este sentido, URÍA FERNÁNDEZ, F.: “La Hacienda Pública ante la reforma concursal”, *Crónica Tributaria*, n.º 102/2002, págs. 112-117. Ilustrativas también son sus palabras en la comparecencia en el Congreso de los Diputados, como subsecretario de Hacienda, en la que defiende la solución dada por la Ley Concursal, pues trata de equilibrar, “por un lado, lo que nos parecía que debía ser el respeto mínimo a un crédito general, un crédito en defensa de los intereses generales y, por otro lado, la contribución que sin duda debía realizar la Hacienda Pública para tratar de garantizar en el futuro la continuidad de la actividad empresarial” (vid. BOCG, 28 de octubre de 2002, número 603, pág. 19703).

¹⁴ El AJMER Asturias, Oviedo, de 28 febrero de 2006 (AC 2006\307) ha señalado en el FJ 2º que “la pérdida de rango del privilegio de la Hacienda Pública en la nueva regulación no tiene por misión apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada”.

¹⁵ El apartado segundo del artículo 77 de dicho Proyecto estableció que “en caso de concurso, los créditos tributarios, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal” (BOCG, Senado, Serie II, n.º 157, de 29 de septiembre de 2003).

fecha prevista para ello entró en vigor la nueva LGT¹⁶. Por su parte, tampoco se ha mantenido en el trámite parlamentario la redacción que establecía el Proyecto de Ley del apartado segundo del artículo 77, pues en el trámite en el Senado una enmienda¹⁷ ha modificado de forma sustancial el contenido de dicho apartado, al pretender circunscribir el sometimiento de los créditos tributarios a la LC sólo al caso de convenio concursal y por los créditos a los que afecte. Dicho apartado segundo ha quedado definitivamente redactado en los siguientes términos:

“En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

Este precepto, fundamentalmente como consecuencia de los avatares de su tramitación parlamentaria, ha abierto el debate sobre si el sometimiento a la LC queda circunscrito al supuesto de convenio, pero no en los supuestos en los que el proceso concursal finalice en la liquidación del patrimonio del deudor concursado. Esto supondría que el privilegio de la Hacienda Pública sería diferente según el resultado del proceso.

Será necesario, por tanto, afrontar el estudio del alcance y extensión del privilegio tributario en los procesos concursales, teniendo en cuenta no sólo el señalado artículo 77.2, sino que ha de analizarse toda la regulación contenida en la LC y la LGT, para lo que deberán de aplicarse los criterios de interpretación jurídicos establecidos en el Código Civil.

Tiene, desde luego, poco sentido que la LGT modifique la LC al poco tiempo de su entrada en vigor; en una cuestión como es la limitación de los privilegios de las Administraciones Públicas en los procesos concursales, que había sido considerada como uno de los principales objetivos de la reforma concursal. No se comprenden las razones que hayan llevado a un mismo legislador a ser tan cambiante en la regulación de una materia como es la de los privilegios de los créditos públicos, que fue considerada como una de las finalidades prioritarias de la nueva LC¹⁸. Si ya debe ser objeto de crítica que un mismo legislador modi-

¹⁶ La entrada en vigor de la reforma de la LGT estaba prevista para el 1 de septiembre de 2004, que era la fecha de entrada en vigor de la citada Ley Concursal. Sin embargo, con anterioridad lo ha hecho la nueva LGT.

¹⁷ La redacción propuesta en la enmienda n.º 332 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado es la siguiente: “En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”. Vid. BOCG, Senado, Serie II, n.º 157, 21 de octubre de 2003, pág. 238.

¹⁸ Este aspecto ha sido destacado de forma reiterada por los tribunales. Así, la SJMER de Madrid (n.º 1) de 5 julio 2005 (AC 2005\1113), FJ 1.º, apartado 6, establece lo siguiente: “Por otro lado, no podemos olvidar que la tramitación de la Ley General Tributaria fue en cierto modo paralela a la de la Ley Concursal. Ambas se tramitaron en la misma legislatura (VII Legislatura). Mientras que el Proyecto de Ley General Tributaria fue presentado ante las Cortes Generales el 2 de junio de 2003, el Proyecto de Ley Concursal había sido presentado el 17 de julio de 2002; y mientras que la Ley General Tributaria fue aprobada definitivamente el 2 de diciembre de 2003 -y publicada en el BOE núm. 302, el 18 de diciembre de 2003-, la Ley Concursal había sido definitivamente aprobada el 7 de junio de 2003 -y publicada en el BOE núm. 164, el 10 de julio de 2003-. Si poco sentido tiene que un mismo legislador lleve a cabo su función de modo contradictorio en un tan corto período de tiempo -nótese que según la interpretación de la Agencia Tributaria se habría derogado en parte el régimen del tratamiento de los créditos tributarios previsto en la Ley Concursal mediante una norma que se habría promulgado sólo cinco meses después-, choca abiertamente con el criterio interpretativo que sostiene la Administración Tributaria”. También lo destaca la SJMER Barcelona (n.º 2), de 10

fique en un breve espacio de tiempo una materia de cierta relevancia como es el privilegio de los créditos públicos en los procesos concursales, aún es más sorprendente que las dos leyes contradictorias se hayan tramitado de forma paralela y en la misma legislatura.

Quizá lo único que resulta evidente en esta materia es la crítica que ha de hacerse al proceso legislativo que ha pretendido la modificación de la LC¹⁹. Decimos “pretendido”, porque a pesar de que la intención del legislador se ha plasmado expresamente y con claridad en dicho proceso legislativo como justificación de la enmienda que introdujo el párrafo segundo al artículo 77, el resultado final dista mucho de ser el pretendido por los propios enmendantes, en la medida en que el señalado precepto ha de interpretarse en el contexto de la propia LGT y de la LC²⁰.

2.3. La interpretación del artículo 77.2 de la LGT en el contexto de la propia Ley y de la Ley Concursal

Las deficiencias en el proceso legislativo no son suficientes para que se niegue cualquier valor jurídico a las normas técnicamente deficientes. Aunque es cierto que la voluntad expresada por los autores de la enmienda no se ha concretado de forma idónea en los textos legales, a efectos de interpretar el contenido de las disposiciones reguladoras de los privilegios de los créditos tributarios se han de emplear los criterios de interpretación jurídica establecidos en el artículo 3.1 del Código Civil. A estos efectos, se han defendido dos interpretaciones contradictorias del artículo 77.2 de la LGT. En primer lugar, la Administración tributaria, mediante su personación en los procedimientos concursales, así como parte de la doctrina tributarista, han defendido que el artículo 77.2 de la LGT ha establecido una diferente clasificación de los créditos tributarios según que el procedimiento concursal desemboque en liquidación o en convenio con los acreedores. En segundo lugar, la doctrina mercantil de forma unánime y parte de la doctrina tributaria, así como casi la totalidad los tribunales de justicia (tribunales de lo mercantil y audiencias provinciales) han considerado que el señalado precepto en ningún caso ha modificado la clasificación de los créditos establecida por la LC.

abril 2006 (JUR 2006\147524), FJ 3º: “En segundo lugar, aun cuando la Ley General Tributaria es posterior a la Ley Concursal, su tramitación parlamentaria se solapó con la de esta Ley. Por tanto, difícilmente puede sostenerse que el mismo Legislador que descartó cualquier privilegio no contemplado en la Ley Concursal, atribuyera, al mismo tiempo, un trato singular al crédito tributario”. Especialmente gráfica es la SAP La Coruña de 22 de noviembre de 2006 (AC 2006\2318), FJ 2º, en el que señala que “amen de la esquizofrenia que supone que, un contradictorio Legislador, con tan sólo cinco meses entre la promulgación de una y otra Ley, sea tan cambiante en la regulación de la misma materia, configurada como una de las finalidades prioritarias de la nueva Ley Concursal”.

¹⁹ Según PÉREZ ROYO, F. es este un claro ejemplo del mal uso de la técnica legislativa, que convendría citar “aunque sólo fuera para ilustrar de cómo no deben prepararse los proyectos u otros materiales legislativos” (*op. cit.*, pág. 5).

²⁰ Con gran claridad se expone en la sentencia de 5 de septiembre de 2006 de la Audiencia Provincial de Cantabria (Jur 2006\25233), según la cual “esta aparente voluntad derogatoria del autor de la posterior LGT es, al menos, dudosa si se realiza una valoración global de la normativa concursal y de la tributaria y se tienen en cuenta los términos de los preceptos utilizados” (FJ 1º).

2.3.1. Interpretación favorable a que el artículo 77.2 de la LGT haya establecido una diferente clasificación de los créditos tributarios según el resultado del procedimiento concursal

La Administración tributaria ha sostenido una interpretación del artículo 77.2 de la LGT que se fundamenta en un criterio de interpretación histórico, y, en particular, así resulta del análisis de los antecedentes parlamentarios. Así se esgrime en los escritos de personación que, en cuanto la Agencia Tributaria tiene noticia de un proceso concursal que pueda afectar a la gestión recaudatoria que tiene encomendada, realiza la Abogacía del Estado en representación de ésta y en los posteriores recursos frente a las decisiones de los jueces de lo mercantil, pues normalmente éstas suelen ser contrarias a la interpretación sostenida por la Administración²¹.

La Administración ha defendido que las limitaciones establecidas en relación con el crédito tributario por la LC sólo se aplican en los casos en que el concurso permita la viabilidad de la empresa. Si el procedimiento concluye con la liquidación de la misma no tendría aplicación el apartado segundo del artículo 77. Por tanto, la limitación del privilegio de la Hacienda Pública se condiciona a la existencia de un convenio concursal, es decir, a que el procedimiento desemboque en una solución conservativa, pues el derecho de prelación general de la Hacienda Pública debe regir en plenitud cuando el proceso concursal no termine en convenio. En consecuencia, en caso de liquidación cobrará valor pleno lo dispuesto en el apartado primero del artículo 77 de la LGT, por lo que la Hacienda Pública gozará para su cobro de preferencia sobre todos los demás acreedores que no sean de dominio o cuyos créditos no estén garantizados con hipoteca, prenda u otro derecho real debidamente inscrito con anterioridad al crédito tributario. Obviamente, esta interpreta-

²¹ Téngase presente que la Ley Concursal no introduce ninguna especialidad para la Hacienda Pública en la justificación y reconocimiento de créditos en el procedimiento concursal, de modo que, como el resto de acreedores, deberá comunicar a la administración concursal, en el plazo de un mes, la existencia de sus créditos, a fin de que sean reconocidos entre los créditos concursales que constituyen la masa pasiva. Es decir, el preceptivo reconocimiento del crédito exige, obviamente, su justificación por parte de la Hacienda Pública, es decir, la acreditación documental que haga prueba de la realidad, cuantía y naturaleza del crédito. A estos efectos, el actual Reglamento de Recaudación, al regular las actuaciones de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales, únicamente dispone, al igual que en la regulación anterior, que "los créditos de la Hacienda Pública quedarán justificados mediante certificación expedida por órgano competente" (artículo 123.3). El artículo 86.1 LC también establece que la Administración concursal ha proceder a reconocer los créditos que resulten de los libros y documentos del deudor; entre los que es muy posible que se encuentren, parte al menos, de los tributarios. Es más, la Hacienda Pública con anterioridad a su comunicación, conforme al artículo 185.1 LC, podrá examinar los documentos e informes que consten en autos, a fin de evitar solicitar el reconocimiento de los créditos tributarios en una cuantía inferior admitida por el propio deudor. Obviamente, si no existe constancia inicial de ninguna deuda tributaria, la Hacienda Pública no habrá de solicitar reconocimiento, si bien no por ello habrá de ser gratuita su personación en el proceso, pues con posterioridad pueden ponerse de manifiesto créditos en su favor; por ejemplo por el devengo de deudas tributaria contra la masa, o como consecuencia de actividades de comprobación e investigación. A estos efectos, la Instrucción Conjunta del Abogado del Estado-Director del Servicio Jurídico del Estado de 14 de octubre de 2004 señala que con antelación suficiente al vencimiento del plazo para la insinuación del crédito, el órgano de recaudación deberá aportar al Servicio Jurídico Regional o, a través de éste, a la Abogacía del Estado personada en el concurso, certificación definitiva de deudas e informe anexo, justificando las diferencias que existiesen con el remitido inicialmente a efectos de personación. Y en su apartado séptimo se indica expresamente que en la certificación de deudas definitiva, entre otros datos, se ha de incluir la Remisión al artículo 59.2 de la Ley Concursal respecto de los intereses cuyo devengo se hubiera suspendido por la declaración del concurso, y al artículo 77.2 de la Ley General Tributaria a los efectos de la clasificación de los créditos en la liquidación".

ción del apartado segundo del artículo 77 de la LGT conlleva, para el caso de que se llegue a la liquidación del patrimonio del concursado, la derogación tácita de lo dispuesto por el artículo 91.4 de la LC, y, en general, supone una modificación sustancial del cuadro de los privilegios del crédito tributario en sede concursal, que sólo se aplicarían si se llega a un convenio. La modificación de esta norma es posible, por ser del mismo rango que la LC y por el carácter especial y posterior de la LGT. Además, la Administración ha considerado que de no realizarse esta interpretación se estaría dando prevalencia a los intereses particulares, e incluso se estaría permitiendo que el concurso fuera utilizado como una forma de obtener beneficios fiscales no previstos en las Leyes.

Esta interpretación se ha fundamentado en los antecedentes legislativos y, en particular, en la justificación de los senadores que introdujeron la enmienda que modificó el apartado segundo del artículo 77²². Los autores de la enmienda pretendían con la introducción de la norma que no se produjera una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública en todo caso, cuando se iniciara un procedimiento concursal, con independencia de la suerte que corra el mismo. La pérdida de los privilegios de la Hacienda Pública tiene su verdadero sentido para apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada, lo que no se produce cuando el concurso desemboca en la liquidación de la empresa, dado que sólo en el primer caso existe un interés público al que debe quedar subordinado el propio interés que justifica la preferencias de los créditos públicos. Por tanto, la pretensión que se trató de materializar a través de este precepto es que el alcance del privilegio sea diferente según el resultado al que se llegue tras el desarrollo del procedimiento concursal, de tal modo que en el caso de liquidación se mantenga dicho privilegio en toda su extensión, sin reducciones.

Ahora bien, aunque es el argumento central, la interpretación de la Administración no sólo se basa en los citados antecedentes legislativos. Evidentemente la justificación de la enmienda que introdujo el precepto dice lo que dice, y lo hace con meridiana claridad. Otra cuestión diferente es que finalmente se haya logrado el objetivo pretendido por el legislador, que es justamente el contrario al que inspiró en un aspecto importante la LC, a pesar de que, como ya se ha subrayado, ambas leyes se tramitaran de forma paralela. Es por ello que la Abogacía del Estado, en los incidentes concursales en los que ha sido parte, ha tratado de fundamentar la tesis sostenida por la Administración tributaria con justificación en otros criterios de interpretación, al objeto de contradecir los argumentos que vienen siendo aplicados en sus resoluciones por los juzgados de los mercantil.

²² La Enmienda núm. 332 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado se justificó en virtud de los siguientes argumentos: "La redacción del apartado 2, mencionando «concurso» en lugar de «convenio concursal» podía interpretarse como una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública con independencia de la suerte que corriera el proceso concursal, interpretación que no resultaría justificada para el caso de que el proceso entre en liquidación puesto que en estos supuestos ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública. De esta forma, la preferencia establecida en el apartado 1 se mantendría para los supuestos de liquidación, pero no en aquellos en los que se suscriba un convenio concursal que incluya los créditos tributarios".

La Administración ha interpretado que este precepto excluye de la aplicación de la LC a aquellos créditos no afectados por el convenio. El artículo 77.2 de la LGT, pues circunscribe el sometimiento del crédito tributario a LC tan sólo “en caso de convenio”, de forma que, haciendo una lectura a *contrario sensu*, cuando no sea esta la forma de terminación del concurso, se ha de mantener a los créditos tributarios el derecho de prelación que se establece como regla general en el apartado primero de citado precepto. Como hemos indicado, esta interpretación viene avalada si se acude a la *mens legislatoris*, tal y como se desprende de la justificación de la enmienda que dio lugar a la redacción definitiva, pues desaparece la finalidad extrafiscal que justifica la limitación del privilegio. De acuerdo con esta tesis, el sacrificio del crédito tributario sólo tiene sentido cuando se logra la viabilidad de la empresa y el mantenimiento del empleo, pero no en caso de que la solución que se alcance sea la simple liquidación de la empresa.

Tampoco se ha considerado por la Administración que sea un obstáculo para la defensa de esta tesis la disposición adicional octava de la LGT, según la cual “lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”. Según la interpretación de la Administración el fin de esta norma era tratar de acomodar la nueva regulación tributaria a los viejos procedimientos de quiebra, suspensión de pagos, quita y espera y concurso de acreedores en el período de tiempo comprendido entre la entrada en vigor de la LGT y la posterior entrada en vigor de la LC -la primera entró en vigor el 1 julio de 2004 y la segunda el 1 septiembre del mismo año-. Sería, pues, una norma de Derecho transitorio, que simplemente prevé la coexistencia de la Ley con dos legislaciones concursales muy diferentes. De ser así, la ubicación de la norma es incorrecta, pues debía haberse establecido dentro de las disposiciones transitorias, por lo que no puede entenderse que esta norma tenga tan escaso período de vigencia temporal²³. En definitiva, no parece que sea éste el objetivo de la señalada norma, sino que es una norma que permitirá en el futuro la conciliación de los preceptos de la LGT con la normativa concursal vigente en cada momento²⁴, por lo que en caso de discrepancia entre ambas regulaciones puede ser utilizado como criterio interpretativo.

Finalmente, tampoco se ha considerado que evite la interpretación defendida por la Administración tributaria lo dispuesto en el inciso final del artículo 89.2 de la LC, que establece la prohibición de admitir en el concurso ningún privilegio que no esté establecido en la LC²⁵. Según la interpretación de la Administración, tal precepto no resulta de aplicación,

²³ Así lo señala el AJMER Asturias, Oviedo, de 28 febrero de 2006 (AC 2006\307) FJ 2º: “... la referida norma se ubica sistemáticamente en la Ley General Tributaria como Disposición Adicional y no como Disposición Transitoria, conteniendo un enunciado que se perpetúa en el tiempo más allá de tales límites y que, por no hacerse en él distinción alguna -ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus- resulta perfectamente vigente y de aplicación tras la reforma concursal operada por la Ley 22/2003”.

²⁴ En este sentido, ORDIZ FUENTES, C., para quien la obligación que introduce la citada Disposición no va dirigida a un precepto concreto, como el artículo 77.2 LGT sino a todos en general, “de manera que introduce un deber de coherencia en la aplicación de los establecido en la LGT de 2003 con lo dispuesto en la legislación concursal vigente en cada momento” (“La clasificación del crédito tributario en caso de liquidación concursal”, Tribuna Fiscal, nº 185, marzo 2006, pág. 20).

²⁵ Dicho precepto ha establecido que “...no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”.

pues el legislador presente no puede vincular al legislador futuro, y la LGT es ley posterior, por lo que juega el principio recogido en el artículo 2.2 del Código Civil, de que la ley posterior deroga a la ley anterior; y, en lo que respecta a la prelación del crédito, ha de entenderse derogado tácitamente el artículo 91.4 de la LC.

También parte de la doctrina tributaria defiende que la limitación del privilegio del crédito tributario por la LC sólo resulta de aplicación cuando el deudor concursado firme un convenio con los acreedores, pero no cuando se proceda a la liquidación de su patrimonio. De ahí que se haya afirmado que la LGT ha modificado lo dispuesto en la LC en materia de clasificación de créditos cuando el concurso finaliza en la liquidación del patrimonio del deudor concursado²⁶. Otros autores, aun aceptando en todo o en parte la tesis mantenida por la Administración, se muestran muy críticos con el procedimiento que se ha seguido para la modificación de la normativa²⁷.

En caso de que se aceptara la eficacia del apartado segundo del artículo 77 de la LGT para la definición de los privilegios en caso de concurso, tampoco se acabarían ahí las dudas en cuanto a la interpretación del precepto. En concreto, resulta dudoso que se produzca la pérdida del privilegio de los créditos tributarios cuando se opte por la solución conservativa, de tal modo que bastaría con que el deudor concursado suscribiera un convenio con los acreedores, o si, por el contrario, es necesario que en todo caso en dicho convenio participe la Hacienda Pública y se incluyan obviamente los créditos tributarios. Cabrían de este modo otras dos nuevas tesis en relación con este aspecto.

²⁶ Vid., entre otros, CERVANTES/DE DIEGO/MEJIAS/MESTRE/PLAZA/RUIZ: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, 2004, págs. 78 y ss; LINARES, M.; *op. cit.*, pág. 256; ZABALA, A., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Dir. HUESCA BOADILLA, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 546; ORDIZ FUENTES, M.C.: *op. cit.*, págs. 12 y ss.

²⁷ TEJERIZO LÓPEZ cuestiona la justificación y la fundamentación utilizada para aprobar la norma, pues "la limitación del privilegio de la Hacienda Pública, que siempre estuvo presente en el iter legislativo de la regulación concursal, persiguió también la necesidad de proteger los intereses de los acreedores ordinarios, cuya posición se veía comprometida por la aplicación absoluta de aquél privilegio. Se puede decir, por tanto que buena parte de la filosofía de la reforma concursal se ha ido al traste como consecuencia de la aprobación de la nueva LGT". Pero concluye que no cabe duda de que la limitación del privilegio del crédito tributario por la Ley Concursal sólo ha de ser aplicable en caso de convenio concursal y no cuando se proceda a la liquidación del patrimonio del concursado ("Algunos aspectos de la recaudación relacionados con la exigencia del tributo a terceros y con los procesos concursales", ponencia presentada al III Foro Sainz de Bujanda, sobre "El nuevo Reglamento de Recaudación y el futuro en la práctica administrativa del procedimiento de recaudación", inédita, pág. 13-14). También se inclina por esta opción CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ª edic., Aranzadi, 2004, pág. 418. ORDIZ FUENTES, C. (*op. cit.*, pág. 22) reprocha la técnica legislativa con la que se ha llevado a cabo la reforma, que limita el debate político, pero añade que no puede olvidarse que "la consecuencia inmediata derivada de la aplicación del artículo 77.2 es que el cobro del crédito tributario se prioriza en aplicación del apartado 1 del artículo 77 de la LGT". En efecto, el artículo 77.2 de la LGT 2003 establece que, en caso de convenio, los créditos tributarios quedarán sometidos; esto es, serán clasificados con arreglo a la Ley Concursal. No dice expresamente que sucederá en caso de liquidación. En ese supuesto, habrá que acudir a la aplicación del apartado primero del propio artículo 77 de la LGT que contiene la prelación general del crédito tributario, aquélla que sería de general aplicación de no haberse aprobado la Ley Concursal".

También nosotros nos mostramos críticos con esta reforma legislativa, al poner de manifiesto la paradoja de pretender modificar la Ley Concursal antes, incluso, de su entrada en vigor. Vid. MALVÁREZ PASCUAL, L.: "La deuda tributaria", en PALAO (dir) *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, 2004, pág. 271, y SÁNCHEZ PINO, A. J.: "La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal", *Quincena Fiscal*, nº 8, 2004, pág. 25.

En virtud de la primera tesis, la limitación de los privilegios en caso de concurso sólo operaría en caso de que se suscriba un convenio concursal en el que se incluyan los créditos tributarios. Se rompería así con la idea expuesta en la propia Exposición de Motivos de la Ley 22/2003 de reducción de los privilegios de los créditos públicos, puesto que la reducción del privilegio general al 50 por 100 del importe del crédito tributario no procedería ya en todo caso, sino sólo cuando la Hacienda Pública suscriba el convenio. Por tanto, si la Administración tributaria no participa en el convenio no se tendría en cuenta lo dispuesto en la LC, y, en especial, la limitación del privilegio al 50 por 100 de los créditos, por lo que la situación quedaría prácticamente igual que con anterioridad a la aprobación de la LC, aplicándose en tal caso el apartado primero del artículo 77 de la LGT. Esta tesis ha sido defendida por la Administración tributaria en los procedimientos en los que ha sido parte.

En virtud de la segunda interpretación del apartado segundo del artículo 77, siempre que el procedimiento concursal concluya con la celebración de un convenio con los acreedores, aunque no participe en dicho convenio la Hacienda Pública, se han de mantener las limitaciones que en relación con el privilegio de los créditos tributarios establece la LC. Con esta interpretación se evitaría que el alcance del privilegio del crédito tributario dependiera de una decisión unilateral de la Administración. Téngase presente que la Administración tributaria, en tanto que titular de créditos privilegiados, puede hacer uso de su derecho de abstención, de conformidad con el artículo 123.1 de la LC, de tal modo que sólo quedaría vinculada por el convenio si vota a favor de la propuesta. También puede suscribir con el deudor, al margen del convenio, unas condiciones singulares de pago. En definitiva, la decisión de participar en el convenio con los acreedores es una potestad de la propia Administración tributaria, por lo que no puede hacerse depender la aplicación o no de las disposiciones de la LC de la decisión de uno de los acreedores²⁸. Por tanto, la primera de las tesis descritas conferiría a la Administración una potestad desproporcionada, pues permitiría al órgano competente decidir sobre el alcance del privilegio de los créditos tributarios, al ser suficiente con que se abstuviera de participar en el convenio para mantener el privilegio sobre la totalidad de los créditos tributarios. Además, esta segunda interpretación cumpliría en mayor medida con la justificación que se establecía en la enmienda que modificó el artículo 77.2 de la LGT, de tal modo que si el concurso acaba con la liquidación de la sociedad la Hacienda Pública no verá limitado su privilegio. Desde el punto de vista literal, por un lado, es claro que el precepto vincula el sometimiento a lo establecido en la LC a la existencia de convenio concursal, por lo que sólo si el procedimiento acaba sin convenio se puede mantener que el privilegio de la Hacienda Pública afecta a la totalidad

²⁸ SJMER de Barcelona (nº 2) de 10 abril 2006 (JUR 2006\147524), FJ 2º: "En efecto, el apartado segundo, según la interpretación que defiende la Agencia Tributaria, limitaría la aplicación de la Ley Concursal a aquellos supuestos en que se abre la fase de convenio y éste afecta al crédito tributario; y sabido es que la Hacienda Pública, como acreedor privilegiado, tiene reconocido derecho de abstención, es decir, sólo queda vinculado por el convenio si vota a favor de la propuesta (artículo 123 de la Ley). Por tanto, la tesis de la impugnante, excluiría, de facto, la Ley Concursal, convirtiendo en excepción la regla general. Debe descartarse, en definitiva, que el artículo 77.2º regule el tratamiento del crédito tributario en cualquiera de las soluciones concursales -unas veces de forma expresa y otras inducida-; simplemente contempla el crédito tributario que pueda resultar afectado por un convenio concursal. Y en ese sentido debe interpretarse la norma".

de sus créditos. Por otro lado, es cierto que el precepto hace referencia, para la aplicación en esta materia de la LC, a los créditos tributarios a los que afecte el convenio. En caso de que la Administración tributaria decida no participar en el Convenio sólo de forma mediata se cumple dicha condición.

2.3.2. Interpretación contraria a que el artículo 77.2 de la LGT haya modificado la clasificación de los créditos diseñada por la Ley Concursal

La doctrina mercantilista, aún reconociendo la confusión que introduce el apartado segundo del artículo 77 de la LGT, ha defendido de forma prácticamente unánime que el mismo no ha modificado lo dispuesto en la LC en relación con los créditos de la Hacienda Pública, pues no tiene sentido que se haya privado de buena parte de su eficacia a la regulación concursal sin ni siquiera mencionarse en los respectivos textos legales ni en la tramitación parlamentaria. En consecuencia, dicha doctrina ha defendido que ha de prevalecer en todo caso la regulación concursal, sin otra excepción que la posibilidad de la Administración tributaria de hacer uso del derecho de abstención, en los términos en los que se reconoce en los artículos 164 de la LGT y 10 de la Ley General Presupuestaria, de forma que, en caso de que no se haga uso de éste, el ejercicio del derecho de prelación del crédito tributario debe quedar sometido a las normas de la LC²⁹.

En la doctrina tributaria, existe gran diversidad de opiniones. Una parte importante de la misma coincide con esta posición, contraria a la posible derogación tácita de la preferencia establecida en la LC por la redacción del apartado segundo del artículo 77 LGT, de tal modo que para la determinación del privilegio de la Hacienda Pública se remiten en todo caso a lo dispuesto en la LC, con independencia de que el concurso haya terminado en convenio o en liquidación³⁰. No obstante, como hemos indicado,

²⁹ FONSECA CAPDEVILA, E.: "Efectos de la declaración del concurso: aspectos fiscales", en *Comentarios a la Ley Concursal*, Coords. FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA/SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Marcial Pons, 2004, págs. 409-410. CORDERO LOBATO, E.: "Comentario al artículo 89 LC", en la obra *Comentarios a la Ley Concursal*, Coordinador RODRIGO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, vol. I, Tecnos, 2004, pág. 1047, considera que, pese a que el mandato de prohibición de ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la Ley Concursal de su artículo 89.1 no vincula al legislador futuro, "cualquier nueva disposición sobre privilegios crediticios deberá ser interpretada en el sentido más favorable a la eficacia de este precepto", y pone como ejemplo el derecho de prelación general regulado en el artículo 77 de la Ley General Tributaria. VÁZQUEZ LÉPINETTE, T., atendiendo a la disposición adicional 8ª de la LGT, en la que se prevé que "lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento", afirma que "resulta claro que la nueva LGT no ha buscado derogar la Ley Concursal, sino simplemente precisar que los créditos tributarios se regirán en el concurso por lo previsto en la Ley Concursal" (*Administraciones públicas y Derecho concursal*, Monografía 4/2006, Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal, pág. 161). GUILARTE GUTIÉRREZ, V. también defiende la necesaria inaplicación del artículo 77.2 LGT a las situaciones concursales, y afirma que "no parece posible que el interprete y, en su caso quien aplique el derecho, se haga partícipe de una tan incoherente irracionalidad legislativa" (*Comentarios a la Legislación Concursal*, Tomo II, citada pág. 1783). MARTÍNEZ ESCRIBANO, C.: "La prelación de créditos tributarios en el concurso (un intento de coordinación entre la normativa tributaria y la Ley Concursal)", *Anuario de Derecho Concursal*, n° 7, enero-abril 2006, págs. 142-143, también considera que es más correcto entender el artículo 77.2 LGT en un sentido restrictivo, pues "a la luz del resto del articulado, tanto de la norma concursal como de la tributaria, parece más coherente con el sistema abogar por el mismo régimen prelativo del crédito tributario en el convenio y en la liquidación, interpretación que estaría exenta de una contradicción con el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria, toda vez que guarda silencio sobre este punto, y armoniza perfectamente con el resto de normas concursales y tributarias".

³⁰ Vid., por todos, PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16ª edic., Civitas, 2006, Págs. 350-352 o LUQUE CORTELLA, A.: *La Hacienda y el crédito tributario*, tesis doctoral inédita, 2006

otros autores discrepan de esta tesis y consideran que la LGT ha modificado lo dispuesto en la LC en materia de clasificación de créditos cuando el concurso finaliza en la liquidación del patrimonio del deudor concursado³¹. Otro sector doctrinal, finalmente, no parecen encontrar una solución fácil al asunto, y prefieren que la misma sea determinada por los tribunales³².

La enorme controversia que se ha suscitado en esta materia ha motivado también numerosos conflictos en el ámbito judicial. En este sentido, las administraciones concursales han aplicado para la clasificación de los créditos lo dispuesto en la LC, lo que ha motivado la oposición de la Administración tributaria a través de los incidentes concursales promovidos por la Abogacía del Estado para la impugnación de las listas de acreedores.

Como ya indicamos, la justificación de la enmienda que introdujo el apartado segundo del artículo 77 de la LGT es el argumento que en mayor medida justifica la posición de la Administración tributaria, según la cual la clasificación de los créditos de la Hacienda Pública es diferente en función del resultado del proceso concursal. No obstante, parte de la doctrina ha sido muy crítica con el texto que se incorporó como justificación de dicha enmienda, al no ser coherente con los principios que han inspirado la reforma concursal ni con los objetivos que se derivan del seguimiento de un procedimiento concursal³³.

Los juzgados de lo mercantil en la resolución de tales incidentes han mantenido una posición bastante homogénea. La mayor parte de las sentencias de la jurisdicción mercantil aplican en todo caso la clasificación de créditos de la LC, con independencia del resultado del proceso concursal y lo mismo sucede con las resoluciones de las audiencias provinciales en la resolu-

³¹ *Vid. supra* nota 26.

³² GONZÁLEZ GARCIA, J.M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., quienes consideran que lo dispuesto en el apartado dos del artículo 77 se puede interpretar en el sentido de aplicar el tratamiento previsto para el crédito tributario en la Ley Concursal sólo para el supuesto de convenio, esta interpretación es contraria a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley Concursal. Y añaden que "no cabe olvidar que la nueva Ley General Tributaria es posterior en el tiempo a la Ley Concursal y además, se trata de una norma más específica que la Ley Concursal. Ante esta colisión de normas deberán ser los Tribunales, a la hora de aplicar la ley, quienes clarifiquen la cuestión" ("El crédito tributario en la Ley Concursal" *Tribuna Fiscal*, n.º 175, mayo 2005, pág. 23). GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODOVAR, A. ya apuntaba que esta conclusión "conduce a la consecuencia un tanto absurda, de dejarse sin efecto por un simple y escueto apartado legal el sistema de prelación (que no un mero precepto o preceptos) establecido especialmente y a través de una parte importante de su articulado por la LC". Sin embargo, añade, lo cierto es que una interpretación lógica y sistemática contraria a esta conclusión "tropieza con la literalidad del artículo 77.2 LGT y con la mens legislatoris expresada en la mencionada enmienda número 331, por lo que cabe vaticinar una gran litigiosidad sobre este asunto desde el mismo día de entrada en vigor de la LC, con múltiples incidentes concursales promovidos por la Administraciones Tributarias, siendo a la postre el Tribunal Supremo quién tendrá que determinar su alcance" ("Las garantías del crédito tributario", en la obra *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria* (Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, Dirección A. MARTÍNEZ LAFUENTE, IEF, Madrid, 2004, pág. 456-457).

³³ En este sentido, PÉREZ ROYO, F., para quien el autor de la enmienda pone de manifiesto un claro desconocimiento de la función de los privilegios (op. cit., pág. 3). Para GUILARTE GUTIERREZ, V. la justificación de la enmienda "implica desconocer de plano el funcionamiento de los mecanismos concursales y de las eventuales posibilidades de acceder a un convenio concursal" ("De la clasificación de los créditos", en la obra citada *Comentarios a la Legislación Concursal*, Tomo II, pág. 1782).

ción de los recursos interpuestos frente a las decisiones de los juzgados³⁴. Los argumentos en que se fundamentan tales sentencias son muy similares, dándose prevalencia en todo caso a lo dispuesto en la LC por la aplicación de los diferentes métodos de interpretación regulados en el Código Civil en relación con todas las normas que regulan esta materia.

Casi de forma unánime los tribunales han considerado que los razonamientos esgrimidos por la representación procesal de la Administración se fundamenta en una interpretación "a sensu contrario" del artículo 77.2 de la LGT, que conduce a consecuencias extensivas, lo que no tiene cabida cuando se trata de la interpretación de los privilegios, en relación con los cuales se ha de utilizar un criterio restrictivo. Si realmente esa era la intención del legislador, debería haberse materializado con mayor claridad³⁵, que debió de haber establecido expresamente que en caso de un concurso en fase de liquidación no son de aplicación en relación con la Hacienda Pública las disposiciones de clasificación de créditos de la LC, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado primero del artículo 77³⁶.

Además, pese a la claridad de la justificación de la enmienda, muchos tribunales se han esforzado por tratar de desmontar el argumento fundamental esgrimido por la Administración en los procesos en los que ha sido parte. A tal efecto, se ha distinguido entre la "voluntas legislatoris" y la "voluntas legis", para señalar que aunque la primera, expresada en dicha justificación es un criterio de interpretación jurídico, no puede imponerse sobre el contenido objetivo de la Ley, que se deduce de la aplicación de los diferentes criterios de interpretación del artículo

³⁴ En este sentido, podemos citar el AJMER Asturias, Oviedo, de 28 febrero de 2006 (AC 2006\307), SAP La Coruña de 7 abril (AC 2006\495) y de 22 de noviembre de 2006 (AC 2006\2318), SAP de Cantabria de 5 de septiembre de 2006\252233; SJMER de Madrid (nº 1) de 5 julio 2005 (AC 2005\1113); SJMER de Barcelona (nº 2) de 10 abril 2006 (JUR 2006\147524); SAP de Soria de 5 de mayo de 2006; AJM de Sevilla de 10 de enero de 2006 (2006\147524); Auto de la AP de Murcia de 6 e marzo de 2006; SJM de Málaga de 15 de marzo de 2006 (AC 2006\443). En este sentido es ilustrativa el Acta número 14 de la Junta de Jueces de lo Mercantil de Madrid, de 5 de octubre, en el que, para la unificación de criterios, se afirma en su punto cuarto que "la nueva redacción del artículo 77 de la Ley General Tributaria no supondría necesariamente que deba entenderse modificado el tratamiento de los créditos de la Hacienda Pública en la fase de liquidación del concurso, atendiendo al sistema diseñado en la propia Ley Concursal" (vid. Anuario de Derecho Concursal, núm. 5, 2005, págs. 271-272). Esta posición jurisprudencial también la suscribe GÓMEZ MARTÍN, F.: *Doctrina de los Tribunales en sede concursal*, Editorial Comares, 2007, Granada, págs. 762 y ss, para quien el cambio introducido en el artículo 77 LGT "no debe permitir que se pierda la perspectiva concursal sobre la composición de la masa pasiva ex art. 84, es decir, no debe olvidarse que constituyen la masa pasiva todos los créditos contra el deudor común, según el art. 49, también los créditos tributarios, cualquiera que fuese su calificación jurídica, que quedan sometidos a lo establecido en la Ley Concursal".

³⁵ También el profesor PÉREZ ROYO ha señalado que para que se deje de aplicar la regulación de las preferencia de los créditos establecida en la Ley Concursal hubiera sido necesario un texto menos ambiguo que no permitiera otras posibles interpretaciones (Derecho Financiero y Tributario, cit., pág. 351). O, como ha escrito con posterioridad, "el legislador ordinario no puede impedir que una ley posterior rectifique su obra en la Ley Concursal original, sin respetar este método de la derogación expresa. Pero para sortear esa barrera sería necesario que la nueva norma estuviera expresada en unos términos inequívocos. Lo que, desde luego, no acontece en el caso presente" ("El privilegio general.", *op. cit.*, pág. 4).

³⁶ En este sentido la Audiencia Provincial de Barcelona ha indicado, de forma reiterada, que no cabe interpretar la omisión del artículo 77.2 LGT a la liquidación concursal como una exclusión de la aplicación de la Ley Concursal a los créditos tributarios cuando se opte esa solución concursal, dada la consideración de especial que se ha de dar a dicha Ley (Autos de 19 de julio de 2006 -JUR 2007\208270-, de 23 de noviembre de 2006 -JUR 2007\207166-, o de 22 de enero de 2007 -JUR 2007\245467-). En el Fundamento Jurídico Segundo de éste último podemos leer: "resulta irrelevante que en el trámite parlamentario la redacción del número 2 del art. 77 hubiera sufrido una modificación, sustituyendo la original mención a "en caso de concurso, los créditos tributarios.. quedaran sometidos a lo establecido en la Ley concursal", por la finalmente aprobado: "en caso de convenio concursal, los créditos tributarios.. quedaran sometidos a lo establecido en la Ley concursal". Resulta irrelevante porque tanto una como otra mención legal resultaban innecesarias, pues la especialidad de la ley concursal bastaba para excepcionar el régimen general de la Ley tributaria en caso de concurso, siempre y cuando no se excluyera expresamente, que no es el caso".

lo 3.1 del Código Civil³⁷. Muchos tribunales han rebatido los argumentos utilizados por la Administración en los incidentes concursales en virtud de un criterio de interpretación estrictamente gramatical, lo que ha requerido gran brío intelectual, pues la interpretación de la Administración, además de coincidir con la justificación de la enmienda que introdujo el mencionado artículo 77.2 de la LGT, es la única que aparentemente al menos otorga algún sentido al precepto, pues en otro caso resulta superfluo. No obstante, algunos tribunales han hecho un verdadero esfuerzo dialéctico por tratar de otorgar algún sentido al mismo al margen de la interpretación que se deriva de la propia justificación de la enmienda, señalando que el artículo 77.2 hace referencia únicamente a los créditos afectados por el convenio³⁸.

³⁷ A estos efectos, podemos citar el AJMER Asturias, Oviedo, de 28 febrero de 2006 (AC 2006\307), FJ 2º: "Para el examen de la cuestión planteada habremos de partir recordando que en la tarea hermenéutica de la norma que aquí nos ocupa, la voluntad legislatoria expresada en la justificación de la enmienda transcrita, aún cuando constituye efectivamente uno de los criterios interpretativos sentados por el art. 3.1 CC al recoger como tales los «antecedentes históricos y legislativos», no puede imponerse sobre la voluntad legis o finalidad de la norma -vid. art. 3.1 CC inciso final- pues sabido es que una vez la Ley ha sido promulgada se separa de su autor y pasa a tener una existencia objetiva, debiendo por lo tanto atender en la búsqueda de su sentido y alcance al conjunto de criterios ofrecidos por el art. 3.1 CC entre los que también figura la referencia al «contexto» que aconseja poner en conexión todos los preceptos legislativos que tratan de una determinada cuestión presuponiendo que entre ellos existe un orden coherente. Pues bien, en este sentido no puede mantenerse razonablemente que el sistema de preferencias crediticias diseñado en la Ley Concursal encuentre su justificación únicamente en sede de convenio y no así cuando el patrimonio del deudor fallido esté abocado a la liquidación, en cuyo caso se pretende trastocar la jerarquización legal para anteponer el derecho de la Hacienda Pública al del resto de los acreedores concursales -con las salvedades de los créditos con garantía real previstos en el artículo 77.1 LGT - pues ello no solo sería regresar al arcaico sistema de prelación cuasiabsoluta del crédito tributario que el legislador concursal explícitamente repudia".

³⁸ Así, por ejemplo, en el Auto citado en la nota anterior se puede leer: "...sin que tampoco quepa argüir en contra que esta interpretación conduce a otorgar al apartado 2º art. 77 LGT un significado enteramente superfluo o redundante respecto de la regulación propia del convenio contenida en la LC, pues su utilidad reside en precisar que en los supuestos de situación concursal en que se haya alcanzado la aprobación de un convenio, el crédito de la Hacienda Pública quedará vinculado por la extensión subjetiva a que alcanza su contenido cuando se trate de un crédito ordinario o subordinado (art. 134 LC) y tratándose de un crédito privilegiado cuando concurren las circunstancias previstas en el art. 134-2 en relación art. 123 LC, debiendo someterse en los supuestos de concurso abocado a la solución liquidativa a las reglas generales contenidas en los artículos 154 a 162 LC" (FJ 3º).

La SAP de Soria de 5 de mayo de 2006, FJ 2º: "... El artículo 77.2 LGT establece que para caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio quedarán sometidos a lo dispuesto en la Ley Concursal -debe entenderse en todo aquello que es relativo a la eficacia del convenio (Sección 7ª Capítulo I Título V), y al cumplimiento del convenio (Sección 8ª Capítulo I Título V)-. Desde un prisma gramatical la norma significa que sólo quedan excluidos de las previsiones de la Ley Concursal aquellos créditos no afectados por el convenio".

La SJM de Málaga de 15 de marzo de 2006, FJ 2º (AC 2006/443): "...Lo que dice el 77.2 LGT es precisamente lo que recoge la letra del mismo, es decir; que los créditos tributarios afectados por el convenio aprobado quedarán sometidos a la Ley 22/2003 (RCL 2003, 1748), Ley concursal. Es evidente que el legislador ha tenido en cuenta dicha matización puesto que a lo largo del texto de la Ley general tributaria se recogen afectaciones de los créditos tributarios, durante la tramitación del concurso, que finalmente se distinguirán en cuanto a si están recogidos o no en el convenio concursal pues, es lógico, el convenio que afecte a dichos créditos cuando la administración tributaria se hubiere sometido a este produce eficacia novatoria (136 LC). Es decir; cuando se trata de créditos tributarios y la administración no hubiera utilizado su derecho de abstención el contenido del convenio vinculará a dicho acreedor (si es ordinario y subordinado) y producirá efectos novatorios (136 LC) respecto de los privilegiados y quedarán extinguidos, en cuanto les alcance, los ordinarios y subordinados. A partir de lo anterior puede comprenderse que el legislador señale claramente que si dichos créditos están afectados por el convenio aprobado se sujetarán a lo que dispone la Ley concursal en cuanto a dicha extensión subjetiva y eficacia novatoria que hemos señalado. El resto de los créditos, es decir; aquellos que no resultan afectados por el convenio -como créditos tributarios- gozarán de los instrumentos que desarrolla la Ley general tributaria a lo largo de su articulado (...) Desde un prisma gramatical la norma significa que sólo quedan excluidos de las previsiones de la Ley Concursal aquellos créditos no afectados por el convenio. A propósito, debemos recordar que la Agencia Tributaria, como titular de créditos privilegiados, puede hacer uso de su derecho de abstención, lo cual impedirá que los créditos privilegiados de que sea titular queden afectados por los términos del convenio (artículo 123.1 LC). Es en este sentido cómo debe ser interpretado el artículo 77 LGT.

En este sentido, añade RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J: *La Hacienda Pública y los Procesos Concuriales*, Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 91, que la explicación de la norma va un poco más allá, pues entiende que la norma "alude a los supuestos en que la Hacienda Pública se somete al Convenio, no sólo por sus créditos comunes, sino también por los privilegiados, renunciando a su derecho de abstención. En estos casos, los créditos privilegiados también quedan sometidos al convenio y esto es lo que quiere expresar el precepto, si bien de manera muy ambigua".

En cualquier caso, pese a tales esfuerzos, es preciso reconocer que la mayor parte de las sentencias se han fundamentado en un criterio de interpretación sistemático de las diferentes normas que resultan de aplicación a estos efectos. La primera de estas normas es la disposición adicional octava de la LGT, según la cual lo dispuesto en dicha Ley se aplicaría de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento, pues dicho precepto exige una armonización entre la LGT y la LC. De ahí que se haya considerado a esta norma como una proclamación de principios, de indiscutible carácter interpretativo, para dirimir la controversia suscitada por la sucesión temporal de dos normas tan próximas en el tiempo³⁹. Así, los tribunales han interpretado esta disposición en el sentido de que se impide cualquier posibilidad de aplicar en el concurso preferencias o privilegios establecidos en una norma que no sea la propia LC, y no sólo en relación con la actualmente vigente, sino con cualquier norma que en el futuro pueda regular esta materia. De esta forma, dicha disposición determina una voluntad del legislador de no dotar al artículo 77 de la LGT de una eficacia derogatoria de la LC⁴⁰.

A mayor abundamiento, el inciso final del artículo 89.2 de la LC exige que se tenga en cuenta en todo caso las normas sobre clasificación de créditos de la LC, sin que pueda admitirse cualquier otro privilegio que no haya sido definido en la propia Ley, pues determina que no

³⁹ SAP La Coruña de 7 abril de 2006 (AC 2006\495), FJ 2º.

⁴⁰ Según la Audiencia Provincial de Asturias, en sentencia de 22 de diciembre de 2006 (JUR 2007\38007), "no parece posible admitir el criterio de la AEAT, porque pretende, a través de una interpretación en sentido contrario del nº 2 del artículo 77 de la LGT, dar dimensión de generalidad a la consecuencia que se obtendría con ella, y con olvido sistemático de todo el planteamiento que la Ley Concursal hace en relación con los privilegios. Si a ello se añade que también pretende que la LGT, que se publicó en el BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003, tenga efectos derogatorios respecto de disposiciones recogidas en la LC -que se había publicado en el BOE nº 164, de 10 de julio de 2003-, aspecto éste no asumible bajo ningún punto de vista por esta Sala, tomando en consideración el art. 3 del Código Civil (...) En cualquier caso, el nº 2 del art. 77 se refiere a supuestos de "convenio concursal", y no puede primar esa interpretación en sentido contrario, lo que se presenta como peculiar, unilateral y escasamente rigurosa lo que determina que afloren todos los privilegios a favor de una acreedora, por mucho que sea la AEAT" (FJ 2º).

⁴¹ Aunque a este precepto se han referido numerosas sentencias, valga por todas la SJMER de Madrid (nº 1) de 5 julio 2005 (AC 2005\1113), FJ 1º: "Si partimos del hecho que la Ley Concursal no puede impedir la aplicación de la teoría general sobre la derogación tácita de las normas (artículo 2.2), colegiremos que dicho inciso es un mandato dirigido al intérprete con el fin de que adecue el sentido de eventuales normas extraconcursales relativas a privilegios crediticios concursales, a la letra y espíritu de la Ley Concursal. En efecto, la Ley Concursal no puede dejar sin efecto los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico relativos a la derogación tácita de las normas. Pero no hay duda que el inciso final del artículo 89 de la Ley Concursal impone un criterio que impide llevar a cabo una interpretación extensiva de las normas extraconcursales de las que se pudiera desprender algún privilegio no contemplado por la Ley Concursal. Retomando la tesis de la Agencia Tributaria, no podemos olvidar que la interpretación a contrario sensu supone extender la eficacia de la norma a supuestos no expresamente previstos en la misma. Y, en este sentido, no cabría llevar a cabo esta clase de interpretaciones en aplicación de lo dispuesto en el último inciso del artículo 89.2 de la Ley Concursal. Este precepto exige al intérprete la búsqueda de un sentido de la norma posterior que sea acorde con la Ley Concursal".

⁴² SJMER de Barcelona (nº 2) de 10 abril 2006 (JUR 2006\147524), FJ 2º: "...Si bien la norma no puede evitar que una Ley posterior rompa con el principio de unidad legislativa en la regulación de los privilegios, cualquier norma extraconcursal deberá interpretarse restrictivamente. Es decir, sólo si expresamente y de forma diáfana se añaden o suprimen privilegios que la Ley Concursal no contempla, habrá que estar a lo que Legislación Especial disponga. Por ello la interpretación a sensu contrario que postula la Agencia Tributaria no puede prosperar; máxime cuando el precepto admite interpretaciones distintas y la cuando solución que se propone no tiene encaje en los trámites de la Ley Concursal". SAP de Soria de 5 de mayo de 2006, FJ 2º: "...la Disposición Adicional Octava de la LGT (...) denota la

se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en dicha Ley. De aplicarse literalmente esta norma, no cabría otra conclusión que considerar que el privilegio de la Hacienda pública se extiende al 50 por 100 de los créditos tributarios, sin más excepciones que las señaladas en dicha norma. No obstante, los tribunales reconocen que dicho precepto no puede impedir la existencia de otros privilegios establecidos en otras leyes posteriores, que podrían romper con el principio de unidad legislativa en la regulación de los privilegios. Ahora bien, esta norma tiene diversas consecuencias. Así, se ha considerado que se trata de una norma que obliga al intérprete a adecuar el sentido de normas extraconcursales que establezcan privilegios que deban hacerse efectivo en el curso del procedimiento concursal, a la letra y espíritu de la LC⁴¹. También se ha considerado que esta norma establece un criterio de interpretación de la propia LC, de tal modo que cualquier norma extraconcursal deberá interpretarse restrictivamente, pues sólo tendrán aplicación otros privilegios establecidos en Leyes especiales si han sido establecidos de forma clara y expresa⁴².

Finalmente, se ha defendido de forma generalizada que si bien el artículo 77 de la LGT regula el derecho de prelación de la Hacienda Pública, cada uno de sus apartados se refiere a un ámbito diferente, según el modo de concurrencia de la Hacienda Pública con otros acreedores. El apartado primero hace referencia única y exclusivamente al supuesto en que el derecho de prelación se haga valer en un procedimiento de ejecución singular; mientras que el apartado segundo regula el derecho de prelación en las ejecuciones colectivas que se articulan a través de los procedimientos concursales, por lo que el privilegio definido en el apartado primero de dicho precepto en ningún caso es aplicable en los procedimientos concursales, que en todo caso se regirán por lo dispuesto en la LC, que es precisamente lo que habría tratado de precisar el apartado segundo del artículo 77 de la LGT⁴³. Se ha de subrayar que esta tesis se abre paso en la reforma que se está tramitando en el Parlamento para tratar de solucionar la controversia que es objeto del presente trabajo.

3. La determinación de los componentes de la deuda tributaria que se incluyen entre los créditos privilegiados

Otro tema que debe ser objeto de análisis es la determinación de si el derecho de prelación regulado en el artículo 77 de la LGT se extiende a las denominadas por la LGT como “prestaciones accesorias”, que se incluyen dentro del concepto de “deuda tributaria”, así

voluntad del legislador de que la Ley General Tributaria sea interpretada de manera que se ajuste en cada momento a la “legislación concursal vigente”, lo cual revela de manera terminante la voluntad del legislador de no dotar al artículo 77 LGT de la eficacia parcialmente derogatoria de la Ley Concursal -para los créditos tributarios en casos de liquidación del patrimonio del concursado- que pretende la Agencia Tributaria”.

⁴³ SAP de Asturias de 22 de diciembre de 2006 (JUR 2007/38007): “En contra de lo argumentado por la parte apelante, esta Sala concluye que el n° 2 del art. 77 LGT se refiere a prelación de créditos en ejecuciones colectivas articuladas mediante el juicio universal de concurso de acreedores, mientras el n° 1 debe referirse a la prelación crediticia en ejecuciones singulares”. En la posterior sentencia de 19 de abril de 2007 de la Audiencia Provincial de Asturias, se insiste en esta conclusión, añadiendo que “en cualquier caso, el n° 2 del artículo 77 se refiere a supuestos de convenio concursal, y no puede primar esa interpretación en sentido contrario, lo que se presenta como peculiar, unilateral y escasamente rigurosa lo que determina que afloren todos los privilegios a favor de una acreedora, por mucho que sea la Agencia Estatal de la Administración Tributaria” (FJ 2º, JUR 2007/211807).

como a las sanciones tributarias o si, por el contrario, ha de circunscribirse a la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta. Para resolver esta cuestión se ha de distinguir según que la Administración concorra en procedimientos singulares con otros acreedores o en virtud de un procedimiento concursal.

La determinación de los créditos que tienen carácter privilegiado es una cuestión de enorme trascendencia, pues los créditos que se excluyan del ámbito de aplicación del artículo 77 de la LGT en muchos casos no podrán ser satisfechos con posterioridad, pues el derecho de prelación tiene su verdadero sentido en caso de concurrencia de acreedores, cuando no sea posible la satisfacción de todos los créditos. Las conclusiones son diferentes según que la Administración concorra con otros acreedores en procedimientos singulares o concursales.

En caso de que la Administración tributaria concorra en procedimientos singulares resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado primero del artículo 77 de la LGT. Las prestaciones accesorias que forman parte del concepto de deuda tributaria tienen la consideración de crédito privilegiado, pues todas las prestaciones señaladas en el artículo 58.2 de la LGT resultan afectadas por el artículo 77.⁴⁴ Así ocurre, por tanto, con los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones y los recargos del período ejecutivo.

Por su parte, aunque las sanciones se han excluido del concepto de deuda tributaria, sin embargo en muchos aspectos se aplica, por remisión, el mismo régimen jurídico que a los componentes del citado concepto. En particular, así ocurre en relación con las actuaciones y procedimientos de recaudación regulados en el capítulo V del título III de la LGT y, a los efectos que ahora nos interesa, respecto a lo dispuesto en el capítulo IV del título II de la misma Ley, que determina los mecanismos de extinción de la deuda tributaria y las garantías de la deuda tributaria. Así lo determina el artículo 190 de la propia LGT en su apartado segundo. Por tanto, de acuerdo con dicho precepto, a las sanciones también les resultan aplicables las garantías establecidas para la deuda tributaria y, en particular, el derecho de prelación general regulado en el artículo 77 de la LGT.

Sin embargo, en caso de concurso existen diversas dudas sobre la clasificación de ciertas partidas de carácter tributario. El artículo 92 de la LC establece el carácter de créditos subordinados de los créditos por intereses y por multas y sanciones, por lo que serán pagados con posterioridad a los créditos privilegiados y a los ordinarios, y sólo

⁴⁴ No supone un obstáculo para esta conclusión que el señalado artículo 77.1 de la LGT se refiera al concepto de "crédito tributario" y no al concepto de "deuda tributaria". Uno y otro concepto no son realidades diferentes, sino perspectivas diferentes de una misma realidad. En efecto, el concepto de deuda tributaria supone un análisis desde la perspectiva del deudor tributario y desde ese punto de vista es contemplada en el artículo 58. Sin embargo, el artículo 77 se refiere al concepto de "crédito tributario", pues contempla el concepto desde la perspectiva del titular del mismo, de la Administración tributaria, como no podía ser de otra forma, pues el precepto trata de señalar un privilegio de la Administración cuando concorra con otros acreedores como garantía de cobro de los créditos tributarios.

si éstos últimos han quedado íntegramente satisfechos⁴⁵. Resulta dudoso si los intereses de demora y las sanciones tributarias han de incluirse entre los créditos que tienen el citado carácter de crédito subordinado o si, por el contrario, gozan de la preferencia que determina el artículo 77 de la LGT. Ello es así porque la LGT extiende la garantía al crédito tributario, sin diferenciar sus elementos, mientras que la LC califica el privilegio según cual sea el elemento de la deuda tributaria. La no definición del ámbito de aplicación de cada una de estas normas ha determinado importantes consecuencias sobre el alcance del privilegio del crédito tributario. De aplicarse lo señalado en la LGT también en caso de concurso, se produciría una clara alteración de la prelación establecida con carácter general en la LC, pues se estaría equiparando los créditos por intereses de demora tributarios y por multas y sanciones tributarias a los que resultan de la cuota tributaria principal.

Pese a que los intereses de demora forman parte del concepto de deuda tributaria y a que la LGT extiende la aplicación de las garantías a las sanciones, la Administración tributaria no ha cuestionado, a través de la Abogacía del Estado, la clasificación que de uno y otro concepto realiza la LC, admitiéndose su carácter de crédito subordinado⁴⁶. La razón podría encontrarse quizá en que la propia Exposición de Motivos de la LC determina a modo de interpretación auténtica que en la categoría de créditos subordinados se incluyen los intereses devengados y las sanciones impuestas como consecuencia de la exacción de los créditos tributarios⁴⁷.

Sin embargo, ha existido enorme litigiosidad en relación con la clasificación de los recargos, tanto de los recargos por presentación extemporánea como de los recargos del período ejecutivo. Se trata de determinar si los créditos tributarios derivados de tales partidas han de ser considerados como subordinados o como créditos privilegiados, de igual manera que el crédito del que derivan⁴⁸. Han sido numerosos los esfuerzos interpretativos de la Abogacía del

⁴⁵ Según el artículo 92 LC, son créditos subordinados: "3º Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía. 4º. Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias". Sobre su pago, establece el artículo 158.I LC, "no se realizará hasta que se hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos ordinarios". Y el pago de estos últimos "se efectuará con cargo a los bienes y derechos de la masa activa que resten una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados" (artículo 157.I LC).

⁴⁶ En este sentido, valga por todas, la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, J.M., para quien no debe haber dudas sobre la inclusión del interés de demora entre los créditos subordinados, pues "tiene una naturaleza que no difiere del instituto homónimo del Derecho Privado" ("El privilegio general del crédito tributario en caso de concurso de acreedores", *Anuario de Derecho Concursal*, nº 5, 2005, pág. 470).

⁴⁷ Dicha Exposición de Motivos es del siguiente tenor: "Las excepciones negativas son las de los créditos subordinados, una nueva categoría que introduce la ley para clasificar aquellos que merecen quedar postergados tras los ordinarios, por razón de su tardía comunicación, por pacto contractual, por su carácter accesorio (intereses), por su naturaleza sancionadora (multas) o por la condición personal de sus titulares (personas especialmente relacionadas con el concursado o partes de mala fe en actos perjudiciales para el concurso). A estos efectos, conviene precisar que la categoría de créditos subordinados incluye los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto tributarios como de la Seguridad Social. Los titulares de estos créditos subordinados carecen de derecho de voto en la junta de acreedores y, en caso de liquidación, no podrán ser pagados hasta que hayan quedado íntegramente satisfechos los ordinarios".

⁴⁸ El silencio de la Ley Concursal sobre la consideración que se ha de otorgar a los recargos, así como la necesidad de interpretar de forma restrictiva toda calificación que excepcione el régimen general de prelación han sido argumentos que han llevado a ciertos autores a defender que a los recargos no se les puede dar un tratamiento diferente que a los créditos ordinarios. Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, J.M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A. ("El crédito tributario en la Ley Concursal", *Tribuna Fiscal*, nº 175, mayo, 2005, pág. 21) o ORDÍZ FUENTES, C. ("¿Cómo se clasifican los recargos tributarios en la Ley Concursal?", *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 3, 2005, pág. 325).

Estado, de las administraciones concursales y de los tribunales por alumbrar los criterios jurídicos que permitan determinar la adecuada clasificación de este tipo de créditos. Dada la modificación que en este aspecto concreto se va a producir en la normativa no consideramos necesario un análisis exhaustivo de los criterios interpretativos utilizados por todos ellos, pues el establecimiento de un criterio de clasificación específico para los recargos es sin duda la mejor solución para evitar cualquier duda. La naturaleza de este tipo de recargos ha sido el argumento más utilizado por los tribunales para determinar la clasificación de los créditos como subordinados. Se ha considerado que tanto los recargos por presentación extemporánea como los recargos del período ejecutivo están a mitad de camino entre los intereses de demora y las sanciones, entre el carácter indemnizatorio y el disuasorio, por lo que los recargos se han incluido en los apartados 3 y 4 del artículo 92 de la LC.

No obstante, la determinación de la clasificación de los créditos por recargos en función de la naturaleza de estas figuras plantea una excesiva complicación, que además creemos que es estéril, pues poco aporta a la solución de la cuestión. Si en relación con el recargo por presentación extemporánea de declaraciones y liquidaciones son conocidos los diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre su naturaleza, en relación con los recargos del período ejecutivo son varias las tesis que se han defendido en la doctrina y en la jurisprudencia sobre la naturaleza de los mismos, con lo que se podrán defender diversas alternativas sobre la clasificación de este tipo de créditos. Ahora bien, en cualquier caso, ninguno de estos recargos puede reconducirse en sentido estricto a las diferentes figuras mencionadas expresamente en la LC.

En primer lugar, a nuestro juicio es claro que ninguna de estas figuras, en su regulación actual al menos, puede equiparse a una multa o sanción, ni siquiera aunque entendamos estos términos en sentido amplio, por lo que no podemos compartir las tesis de muchos tribunales que consideran que los recargos participan de las características propias de las sanciones, o al menos, que tienen cierto matiz sancionador y que, por ello, tienen cabida dentro del artículo 92.4 de la LC que se refiere no sólo a las multas sino también a las “demás sanciones pecuniarias”, lo que daría cabida no sólo a las sanciones en sentido propio. Más aún si se tiene en cuenta que desde un punto de vista jurídico-tributario las sanciones han sido excluidas expresamente del concepto de deuda tributaria de acuerdo con el artículo 58.3 de la LGT, por lo que no cabe duda sobre la distinción de las sanciones respecto de cualquiera de los componentes de la deuda tributaria. Por tanto, no creemos que sea posible establecer el carácter de crédito subordinado reconduciendo los recargos al artículo 92.4 de la LC.

En segundo lugar, a efectos de equiparar los recargos a los intereses de demora, lo cierto es que tal equiparación no puede venir porque exista una coincidencia en la naturaleza jurídica de estas figuras, aun cuando los recargos tengan también en parte un componente indemnizatorio. Ahora bien, sí es cierto que ambos tipos de recargos comparten una característica con los intereses de demora que puede ser considerada relevante a efectos de su clasificación como créditos subordinados, pues todas estas partidas son calificadas

por el artículo 25 de la LGT como partidas accesorias del crédito principal, y ha de tenerse en cuenta que la accesoriedad respecto de una deuda principal es uno de los criterios utilizados por la LC para la postergación de los créditos⁴⁹. La propia Exposición de Motivos de dicha Ley señala que la calificación de los intereses de demora como créditos subordinados responde a su carácter accesorio, pues en efecto la LC ha discriminado a los créditos accesorios de la obligación principal y que sean consecuencia de la falta de cumplimiento de ésta, otorgándoles dicha calificación. Si uno de los fines de la LC ha sido la reducción de los privilegios, tanto más en relación con aquellas partidas que no tienen la consideración de deuda tributaria principal⁵⁰. De hecho, los tribunales han calificado estas partidas de forma casi unánime como créditos subordinados, aunque en la mayor parte de las sentencias se ha considerado así por la equiparación entre los recargos y las sanciones pecuniarias⁵¹. Además, se ha de tener en cuenta que todos estos recargos nacen de incumplimientos del obligado tributario, que es el deudor concursado, por lo que se considera que no es adecuado perjudicar al resto de acreedores por tal proceder antijurídico, de tal modo que en todo caso debe satisfacerse el principal de los créditos antes que cualquier otro concepto de carácter accesorio, cualquiera que sea la naturaleza del crédito del que dimanen, pues en otro caso se estaría trasladando al resto de acreedores las consecuencias de un incumplimiento legal que no les resulta imputable⁵².

⁴⁹ Esta consideración de prestaciones accesorias de los recargos, derivadas de la falta de pago, es esgrimida por la doctrina tributarista para incluirlos entre los créditos subordinados. Vid. PÉREZ ROYO, F. ("El privilegio...", cit., pág. 6) o PÉREZ-CRESPO PAYA, F. ("La Hacienda Pública y las situaciones concursales", en la obra Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, Dirección A. MARTÍNEZ LAFUENTE, IEF, Madrid, 2004, pág. 751). Así MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: "Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", Tribuna Fiscal, n° 153, julio 2003, pág. 66, configura expresamente los recargos como créditos subordinados "por asimilación al resto de los créditos agrupados bajo dicha denominación, distintos todos ellos de la cuota, definida ésta como obligación principal y el resto de los componentes como obligaciones accesorias". Argumento éste que también suscribe RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., quien añade que "merecen tal calificación porque su finalidad meramente indemnizatoria permite equipararlos, a efectos concursales, a los intereses, incluyéndolos en el art. 92.3 de la LC" (op. cit., pág. 87).

⁵⁰ En este sentido, VEIGA COPO, A.B.: *Los privilegios concursales*, 2 edic., Comares, Granada, 2006, pág. 227, añade a este argumento que "si ya era más que cuestionable la pervivencia preferencial de los créditos hacendísticos, sobre todo cuando se predica y predicaba en algunos países su erradicación total, no podemos extender el rango prelativo más allá de la cuota tributaria, que en puridad es el tributo, o lo que es lo mismo, la cantidad que se debe ingresar en el Tesoro público en concepto de tributo".

⁵¹ SJM de Madrid de 29 de marzo de 2005 (AC 2005/937); SJMER de Madrid (n° 2) de 23 junio y (n° 1) 5 julio 2005, FJ 2° (AC 2005/1079 y AC 2005/1113, respectivamente); SAP de La Coruña de 7 abril de 2006 (AC 2006/495); SJMER de Asturias de 27 de mayo de 2005, FJ 1° y de 11 de mayo de 2006 (AC 2005/1020 y AC 2006/863), SJMER de Huelva de 3 de marzo, FJ 2°, y 14 de julio de 2006, FJ 2.

La misma solución se ha otorgado en relación con los recargos establecidos en la Ley General de la Seguridad Social en la SJMER Asturias, Oviedo, núm. 60/2006, de 10 mayo, FJ 4° (AC 2006/867); SAP de Barcelona de 19 enero de 2006 (JUR 2006/193959).

⁵² En palabras de la Audiencia Provincial de Barcelona, el recargo no deja de ser un obligación accesorio, que sanciona el incumplimiento o cumplimiento regular de una obligación, y constituye una garantía de la obligación principal porque su existencia sirve para asegurar al acreedor el incumplimiento y facilitar la exigibilidad del crédito. Y concluye que "una interpretación sistemática y teleológica del art. 91.4° LC, en relación con todos aquellos que regulan la clasificación de créditos concursales (arts. 89 a 93 LC), permite advertir la voluntad de la Ley de reducir los créditos privilegiados y discriminar, subordinándolos, aquéllos que sean accesorios a la obligación principal por ser una consecuencia de su falta de cumplimiento"

Tampoco se regula en la LC la clasificación de las costas, partida muy frecuente en el ámbito tributario, cuando se desarrolla un procedimiento de apremio frente al contribuyente, que tiene un carácter indemnizatorio de ciertos gastos en que ha debido incurrir la Administración tributaria para llevar a cabo la ejecución patrimonial. Para la Administración se ha de otorgar a las costas la consideración de crédito ordinario, por no hacerse referencia a ellas en ninguno de los apartados del artículo 92 de la LC y por su naturaleza indemnizatoria, en cuanto reintegra a la Administración los recursos públicos con los que se ha hecho frente a los gastos del procedimiento. No obstante, si se tiene en cuenta el carácter accesorio de tales partidas respecto del crédito principal que se pretendió cobrar por la vía de la ejecución patrimonial, sólo tendría cabida dentro de la categoría de los créditos subordinados⁵³.

(Auto de 26 de Enero de 2007 –JUR 2007/245363– FJ 2º).

Este argumento es utilizado por numerosos tribunales. Entre otros, podemos citar la SAP de La Coruña de 7 abril de 2006 (AC 2006/495), FJ 4º: “En definitiva no podemos considerar erróneo el criterio del Juzgado de lo Mercantil, en cuanto aplicando la Ley Concursal, incluye dentro de los créditos subordinados unas prestaciones accesorias, que nacen de un incumplimiento del obligado tributario, y, por ende, de un proceder antijurídico por su parte, so pena de gravar al resto de los acreedores postergando sus derechos, máxime dada la interpretación restrictiva que ha de imperar en la consideración de los privilegio”; la SJMER de Madrid (nº 1), de 5 julio 2005, FJ 2º (AC 2005/1113): “A mayor abundamiento debe decirse que la tesis de la Agencia Tributaria se compadece poco con una interpretación teleológica del artículo 92.4º de la Ley Concursal. El propósito de tal precepto al calificar como subordinados los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias ha sido el de evitar que los «componentes accesorios de las deudas (como los intereses) ni penalizadores (como las sanciones, etc.) produzcan el efecto pernicioso de acabar gravando y menoscabando los créditos de los demás acreedores, por lo que se persigue que se satisfaga primero el principal de los créditos antes de atender aquellos otros conceptos» (Auto Juzgado de lo Mercantil núm. 4 de Madrid de 21 de abril de 2005)”; la SJM Madrid (nº 5) de 29 de marzo de 2005, FJ 4º (AC 2005/937): “La finalidad de la consideración como créditos subordinados de los intereses y de las multas y demás sanciones pecuniarias, es también aplicable a los recargos. Efectivamente, la subordinación de los créditos por intereses obedece a su carácter accesorio como destaca la propia Exposición de Motivos de la Ley Concursal. Por otro lado, la razón de la subordinación de las sanciones se encuentra en que, de otra forma, se haría recaer sobre el resto de los acreedores las consecuencias del incumplimiento o infracción determinante de la sanción. Ambas circunstancias concurren simultáneamente en los recargos, en tanto que la propia Ley General Tributaria, considera a los recargos tanto por declaración extemporánea como los del período ejecutivo como obligaciones tributarias accesorias (artículo 25) y, además, dado su carácter de multa o penalización económica por incumplimiento de una obligación tributaria, sus consecuencias lejos de operar ya como estímulo para el pago del tributo, recaerán sobre el resto de los acreedores”; la SJMER de Asturias de 27 de mayo de 2005, FJ 1º (AC 2005/1020): “...c) Merecen los recargos ser relegados a la postergación legal de la subordinación al no resultar merecedores, por su origen, del nivel de protección que el legislador concede al resto de créditos, teniendo presente que una solución contraria haría recaer sobre estos últimos las consecuencias de un incumplimiento legal que no les resulta a ellos imputable”.

Resulta ilustrativo, por su claridad, finalizar con el texto del fundamento jurídico número 5 de la sentencia de 5 (y de 15) de septiembre de 2005 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Las Palmas, que concluye que los recargos sólo pueden ser catalogados como genuinos créditos subordinados, aduciendo las siguientes razones: “a) Aun cuando efectivamente la Ley General Tributaria describe los recargos como obligaciones tributarias accesorias de la principal no es menos cierto que tampoco son tributos (como recuerda la STC 276/2000 de 216 de noviembre). b) La propia Exposición de Motivos de la Ley Concursal declara en su apartado V que una de las razones para la postergación de determinados créditos es precisamente la de su carácter accesorio, como ocurre con los créditos por intereses, los cuales será calificados como subordinados, aun cuando también formen parte integrante de la obligación tributaria (artículo 25-2 LGT). c) Merecen los recargos ser relegados a la postergación legal de la subordinación al no resultar merecedores, por su origen, del nivel de protección que el legislador concede al resto de créditos, teniendo presente que una solución contraria haría recaer sobre estos últimos las consecuencias de un incumplimiento legal que no les resulta a ellos imputable. d) Cabe finalmente añadir que la calificación de los recargos como créditos ha sido mayoritariamente acogida por los Juzgados de los Mercantil” (sentencia incluida en la obra *Doctrina de los Juzgados de lo Mercantil sobre la Ley Concursal*, COBO PLANA, JJ., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 369).

⁵³ Así lo señala la SJMER de Álava de 23 septiembre 2005, FJ 3º (AC 2005/2288): “tanto recargo como costas, a los efectos de la clasificación concursal, son créditos subordinados”. No obstante, observamos parecer contrario en la SJMER de Santander de 3 de junio de 2005, según la cual las costas deben considerarse crédito ordinario, argumentando que “no es posible apreciar ningún atisbo de sanción en la naturaleza de las costas que justifique su subordinación sino que representan únicamente los costes necesarios para la tramitación del procedimiento” (sentencia incluida en la obra *Doctrina de los Juzgados de lo Mercantil sobre la Ley Concursal*, COBO PLANA, JJ., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 347).

4. La determinación de la base para el cálculo de los créditos tributarios privilegiados en virtud del artículo 91.4 de la ley concursal

Otra cuestión que ha sido objeto de enorme controversia es la determinación, cuando la Administración tributaria concurre en el concurso de acreedores, de la base de cálculo de la que ha de partirse para, aplicando el porcentaje del 50 por 100, determinar la cuantía del crédito privilegiado. Las posiciones son muy diferentes, pues la Administración ha pretendido extender dicha base a todos los créditos de los que sea titular la Hacienda Pública. La aplicación de dicho criterio extensivo da lugar a que tenga carácter privilegiado una cantidad superior al que resultaría si dicha base se reduce en otras partidas que ya hayan sido consideradas como privilegiadas, bien porque gocen de privilegio especial en virtud del artículo 90 o del privilegio general establecido en el artículo 91.2 (retenciones tributarias), así como aquellos créditos que se clasifican dentro de los subordinados. Es ésta otra cuestión polémica que tiene su causa en una deficiente redacción del artículo 91.4 de la LC, como se demuestra por el hecho de que el precepto admite diversas interpretaciones, todas ellas razonables.

La Administración Tributaria ha considerado en los procesos de los que ha sido parte a través de la Abogacía del Estado que el 50 por 100 al que alude el apartado 4º del artículo 91 de la LC ha de aplicarse sobre la totalidad de los créditos de los que sea titular la Hacienda Pública, independientemente de su clasificación, por lo que se habrían de incluir en dicha base de cálculo los calificados con mayor privilegio y los subordinados. Esta interpretación se fundamenta, sobre todo, en una interpretación literal del citado precepto que señala como base de cálculo el «conjunto de los créditos de la Hacienda Pública». Se argumenta que si el legislador hubiera querido limitar el todo respecto al que ha de aplicarse el 50 por 100 lo hubiera hecho, como ocurre en el apartado 6º, pero se ha referido al conjunto de los créditos y no a los determinados en la oración gramatical inmediatamente anterior; finalizada por un punto y no una coma.

Téngase en cuenta que dicha base de cálculo no supone sin más, por aplicación del señalado porcentaje del 50 por 100, la cantidad que va a gozar de la condición de crédito privilegiado, sino que tan sólo determina la cuantía máxima a la que puede extenderse el privilegio de la Hacienda. No obstante, en determinados casos, esta ampliación de la base de cálculo puede tener reflejo en un incremento de la cantidad que goce de la condición de crédito privilegiado en virtud del artículo 91.4º, de tal modo que podría dar lugar a que la totalidad de los créditos a los que se refiere dicho precepto tengan la consideración de privilegiados, sin reducciones.

No obstante, la mayor parte de la doctrina⁵⁴ y los tribunales han rechazado esta interpretación excesivamente apegada a la literalidad del precepto. De forma mayoritaria han con-

⁵⁴ Muy crítico con esta interpretación se muestra PÉREZ ROYO, F. ("El privilegio general...", cit., pág. 8), para quien "un simple repaso de las reglas de la sintaxis castellana nos enseña que la lectura realizada por la Agencia es errónea: la expresión 'conjunto de los créditos' no puede desconectarse de los términos 'este privilegio'. En caso contrario, lo que se estaría ejerciendo no sería 'este privilegio', sino otro, referido a todos los créditos, además de los del art. 91.4. La expresión 'conjunto de los créditos de la Hacienda Pública' significa sencillamente que este conjunto puede integrar créditos correspondientes a diversos tributos (IVA, Impuesto de Sociedades, IRPF... o, en el caso de la Seguridad Social, los diversos conceptos de recaudación conjunta) e incluso a diferentes titulares (Hacienda estatal, Hacienda autonómicas o locales) y que el límite del 50 por 100 se aplica al conjunto, sea cual sea la distribución interna".

La doctrina mercantilista también considera mayoritariamente que se ha de excluir créditos ya privilegiados y los subordinados. Así, entre otros, ALONSO LEDESMA, C.: op. cit., pág. 919 o GUILARTE GUTIÉRREZ, V.: op. cit., pág. 1953.

siderado que la base para el cálculo del señalado porcentaje del 50 por 100 debe disminuirse, en primer lugar, en los créditos que gocen de otros privilegios, pues si ya hay un privilegio reconocido debe excluirse para el cálculo de otro privilegio⁵⁵ y, en segundo lugar, en las partidas que merezcan la calificación de créditos subordinados, pues tales créditos han sido postergados por la propia Ley⁵⁶. Por tanto, se considera que la forma de cálculo a la que hace referencia el artículo 91.4 de la LC sólo se establece respecto de los créditos que encajan en dicho precepto. En definitiva, esto significa que de los créditos a que se refiere el artículo 91.4 de la LC el 50 por 100 tiene la consideración de crédito privilegiado y el restante 50 por 100 tiene que considerarse como ordinario. Los tribunales han considerado de forma casi unánime que esta interpretación también tiene cabida en el tenor literal del señalado artículo 91.4 y es en mayor medida compatible con la finalidad de la norma y, en particular, con el objetivo de la LC de la reducción de los privilegios⁵⁷.

Además, se ha considerado que si se aplica la interpretación defendida por la representación procesal de la Administración se estaría permitiendo, por un lado, en relación con los créditos ya privilegiados en virtud de otro precepto, que goce de un doble privilegio, y, por otra parte, en relación con los créditos subordinados, se estaría desvirtuando su naturaleza al tenerlos en cuenta para cuantificar el importe del crédito privilegiado. En realidad no es así, tal y como hemos señalado, pues la determinación de tal base de cálculo tan sólo produce efectos en relación con los créditos que encajan dentro del artículo 91.4 de la LC, que como consecuencia de la ampliación de la base de cálculo pueden gozar de la condición de privilegiado en un por-

⁵⁵ MARTÍNEZ ESCRIBANO, C. entiende que si se atendiera a la solución propuesta por la Administración Tributaria "el privilegio general se estaría calculando, al menos en parte, sobre la base de la cuantía de otros créditos de la Hacienda Pública ya privilegiados, de tal forma que la excepción a la *par conditio creditorum* que supone todo privilegio se multiplicaría en el caso de los créditos tributarios con privilegio especial o con el privilegio general del artículo 91.2 de la Ley Concursal, porque su importe, ya privilegiado en estos términos, se volvería a tener en cuenta a efectos de calcular el privilegio general del artículo 91.4 de la Ley Concursal, establecido también a favor de la Hacienda Pública, lo cual abiertamente contradice la idea de recortar los privilegios" (op. cit., págs. 122-123).

⁵⁶ En este sentido podemos citar las SSJMER Barcelona (nº 2) de 27 de febrero y 10 abril 2006 (AC 2006/128 y JUR 2006/147524, respectivamente); SJMER de Madrid (nº 2) de 23 junio y (nº 1) 5 julio 2005, FJ 2º (AC 2005/1079 y AC 2005/1113, respectivamente); SJMER de Asturias de 11 mayo de 2006, FJ 4º (AC 2006/863).

En relación con los créditos de la Seguridad Social la misma tesis ha sido defendida por las SSJMER de Asturias de 31 de mayo de 2005, FJ 2º (AC 2005/1019) y 10 mayo de 2006, FJ 3º (AC 2006/867).

Por todas, podemos citar la SJMER de Madrid de 23 junio de 2005: "En otro orden de cosas, cabe indicar que, si el art. 91-4º no hace referencia a la necesidad de deducir -además de los otros privilegios- el importe de los créditos subordinados para hallar la base a la que aplicar el 50%, ello se debe... a consideraciones de carácter sistemático derivadas de que, no estando destinado el precepto a disciplinar el tratamiento de los créditos subordinados, no se consideró necesaria esa específica matización, tal vez por reputarse sobrentendida en la propia naturaleza y finalidad de la subordinación crediticia", señalando que lo contrario "...provocaría un resultado abierto y manifiestamente contrario a los fines perseguidos por el mecanismo de la subordinación".

⁵⁷ La SJMER de Madrid de 23 de junio de 2005, FJ 2º (AC 2005/1079), ha aplicado para llegar a dicha consecuencia un criterio de interpretación gramatical llegando a las siguientes conclusiones: "la oración principal que la norma contiene está representada por la fórmula siguiente: «...Este privilegio podrá ejercerse.. hasta el cincuenta por ciento de su importe...», de lo que se desprendería sin esfuerzo que el adjetivo posesivo «su», en cuanto denotativo de pertenencia, estaría haciendo inmediata referencia al complemento directo de la oración, es decir, a «...Este privilegio» ... Con lo que, en definitiva, la base a la que debería aplicarse el porcentaje del 50% estaría constituida por el importe del privilegio definido en la primera parte de la norma, es decir, el que resulta de deducir, de los créditos que menciona, el importe de otros privilegios (los contemplados en los artículos 90-1-1º y 91-2 de la Ley Concursal".

centaje superior al 50 por 100, pudiendo llegar a tener tal condición la totalidad de los mismos. Finalmente, también se han tenido en cuenta por numerosos tribunales las modificaciones que se realizaron en el propio precepto en la tramitación parlamentaria⁵⁸. A pesar de que la mayor parte de los tribunales han puesto de manifiesto el desacierto de la expresión “conjunto de los créditos de la Hacienda Pública”, y han utilizado otros criterios de interpretación distintos del gramatical que permitan trascender su literalidad, algunos la han interpretado de un modo totalmente compatible con la conclusión propuesta⁵⁹.

Otros tribunales, por su parte, han aceptado la filosofía anteriormente descrita, pero han señalado una mecánica de cálculo del crédito que resulta privilegiado que puede conducir a resultados diferentes. En concreto, se ha considerado que del total de los créditos se deben deducir los subordinados, y que de la base resultante se ha de extraer el 50 por 100, y que de la cantidad que resulte se deben descontar los créditos ya privilegiados de conformidad con el artículo 90 y 91.2 de la LC⁶⁰. A través de esta mecánica se pueden llegar a resultados absurdos, pues si estos últimos créditos ya privilegiados igualan a los créditos que resultan privilegiados, de conformidad con el artículo 91.4, estos últimos créditos perderán totalmente el privilegio, lo que tampoco es un efecto que se deduzca de la LC⁶¹.

Por su parte, algún tribunal ha sostenido una tesis intermedia, según la cual de la base de cálculo no se excluyen los créditos subordinados, pero sí los créditos que tengan la consi-

⁵⁸ SAP de La Coruña de 7 de abril de 2006, FJ 3º (AC 2006\495): “La tesis de la sentencia apelada tiene su fundamento en el iter legislativo del precepto en cuanto el texto aprobado por el Congreso de los Diputados no hacía referencia en el art. 91.4 al privilegio general del art. 91.2, sino sólo al especial del art. 90.1.1º, ello motivó una enmienda del grupo popular que, al acogerse dio lugar a la nueva redacción del precepto, la justificación de dicha enmienda se llevó a efecto con el argumento de que: «la mención al privilegio general del núm. 2 de este artículo tiene por objeto evitar ambigüedades en el cálculo del límite del 50%, al incorporarse como privilegio general las retenciones, tras suprimirse su derecho de separación». O dicho de otra forma el Legislador optó que, para dicho cómputo, se excluyeran tanto los créditos ya privilegiados del art. 90.1.1º como del art. 91.2º. El mismo argumento se utiliza en las SSJMER de Asturias de 11 mayo de 2006, FJ 4º (AC 2006\863) y de 10 mayo de 2006, FJ 3º (AC 2006\867).

⁵⁹ La SJMER de Madrid (nº 2) de 23 de junio de 2005, FJ 2º (AC 2005\1079): “...De ahí que, en el contexto del art. 91.4º de la Ley Concursal, la voz «conjunto» no tenga, a juicio de quien esto provee, el significado correspondiente a un simple sumatorio de cifras cuyo referente objetivo (dinero) resulta necesariamente homogéneo en razón a su consustancial fungibilidad, sino que se utiliza más bien como aglutinante adjetivo, esto es, como referencia global a un agregado de conceptos crediticios que, pese a su heterogeneidad jurídica o diversidad cualitativa, admiten un tratamiento unitario merced al referente común que la Ley utiliza (ostentar la Hacienda Pública la titularidad de todos ellos sin distinción). No parece por ello aventurado suponer que, de haber pretendido el legislador otorgar a la controvertida oración un sentido cuantitativo susceptible de servir de base para la aplicación del porcentaje del 50%, no hubiera empleado el término «...el conjunto de...» sino, preferentemente, otros de significación más precisa a esos efectos como el de «todos» o «la totalidad de...». Correlativamente, hay base para deducir que lo pretendido con el término finalmente elegido no es otra cosa que destacar que el privilegio podrá ejercerse sobre los créditos de la Hacienda Pública cualquiera que fuere su naturaleza jurídica, eventualmente diversa (impuestos, tasas, etc.)”.

⁶⁰ SJMER de Álava de 23 septiembre 2005, FJ 4º (AC 2005\2288): “Por ello, se reputa inteligencia correcta la que desemboca en el cálculo de la lista de acreedores, de excluir de la base de cálculo los créditos subordinados, extraer el cincuenta por ciento del resto de créditos públicos, y de éste descontar lo ya privilegiado conforme artículos 90 y 91.2º de la Ley Concursal”.

⁶¹ Una crítica a este planteamiento se realiza en la SJMER Vizcaya de 3 de marzo de 2006, FJ 5º (AC 2006\460): “Sin embargo de esa forma se alcanza una solución que hace desaparecer el privilegio si el importe de los créditos especial del art. 90.1 y general del 91.2 superan el 50 %, porque no habría crédito con privilegio general del 91.4. Esa interpretación no es razonable, pues la «poda» de privilegios que pretende la Ley Concursal no puede suponer su «tala», su completa ablación”.

deración de privilegiados por el artículo 90 o por el artículo 91.2 de la LC, pues se considera que al hacer referencia el precepto “al conjunto de créditos” se impide la exclusión de la base de cálculo de los créditos subordinados⁶².

No obstante, los propios Juzgado de lo Mercantil, conscientes del alto número de incidentes que ha suscitado la determinación de la base para el cálculo de los créditos privilegiados, han reconocido la labor depuradora de este conflicto que han iniciado las Audiencias Provinciales, que empiezan a sentar criterio sobre la aplicación del 50 por 100 sólo a la parte del crédito que gozaría de la condición prevista en el artículo 91.4 LC⁶³.

5. La reforma prevista en el proyecto de ley de concurrencia y prelación de créditos

La disposición final trigésima tercera de la LC estableció que en el plazo de seis meses a contar desde la entrada en vigor de dicha Ley, el Gobierno remitiría a las Cortes Generales un proyecto de ley reguladora de la concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares. Este Proyecto ha sido remitido con bastante tardanza, pues ha sido publicado en el BOCG de 8 de septiembre de 2006, y su tramitación está siendo sorprendentemente lenta, pues se ha ampliado el plazo de enmiendas en el Congreso hasta en 40 ocasiones (a fecha de 9 de octubre de 2007).

⁶² La SJM Madrid (nº 5) de 29 de marzo, FJ 5º (AC 2005/937) “Dados los términos en que está redactado el precepto, parece más sencillo saber qué es lo que no dice, que afirmar lo que quiere decir. Desde esta perspectiva negativa, parece que lo que no dice el artículo es que gocen de privilegio general los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2º de este artículo, hasta el 50% de su importe, porque si quisiera decir esto bastaría con haberlo expresado en estos términos o en otros similares, lo que permite excluir la interpretación que efectúa la concursada. No tiene sentido la compleja y alambicada redacción del precepto si lo que se pretendía era atribuir el privilegio general a la mitad del importe de los créditos tributarios y demás de derecho público que no tuvieran otra clasificación y de ordinarios a la otra mitad, lo que choca, por otra parte con la literalidad del precepto.

Precisado lo anterior, el límite debe calcularse sobre la base del 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública (...), sin que puedan excluirse los subordinados porque la Ley no lo permite, al referirse al conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. Ahora bien, calcular el límite sobre la base indicada no significa que necesariamente deba alcanzarse el mismo y menos aún que pueda transformarse la naturaleza de los créditos subordinados a privilegiados, pues los subordinados tienen esa clasificación y no puede alterarse. Por último indicar, que tampoco dice exactamente el precepto que el privilegio del 91.4 pueda ejercerse hasta el 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, lo que operaría como límite e impediría deducir las cantidades amparadas por otros privilegios, tal y como sostiene la AEAT, sino que el privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, hasta el 50% de su importe, lo que obliga a deducir de la cantidad antes indicada los importes que ya gozan de privilegio por el artículo 91.2 ó si lo hubiere, amparados en el artículo 90”.

Similar posición observamos en la SJMER de Huelva de 3 de marzo de 2006, en la que se puede leer que “para el calculo del 50 % del ‘conjunto de los créditos’, entran todos, (incluso los recargos -subordinados), con exclusión de las cantidades ya privilegiadas por el art. 91.2. LC”. En el mismo sentido, la SJMER Vizcaya de 3 de marzo de 2006, FJ 5º (AC 2006/460), aunque referido a los créditos de la Seguridad Social.

MARTÍNEZ ESCRIBANO, C. critica esta postura, pues “con ella se produciría la paradójica situación de que a mayor importe de los créditos subordinados, mayor sería el privilegio general. Es decir, se desembocaría en el efecto inverso al pretendido en la Ley” (op. cit, pág. 122).

⁶³ Vid. SAP de Barcelona de 19 enero de 2006 (JUR 2006/193959), SSAP de la Coruña de 7 de abril de 2006 (AC 2006/4995), 10 de abril de 2006 (AC 2006/187932) y 26 de junio de 2006 (AC 2006/1563), SAP de Zaragoza de 16 de junio de 2006 (JUR 2006/183286) o SSAP de Cantabria de 26 de septiembre de 2006 (AC 2006/1704 y AC 2006/1703). En la SAP de Huesca de 18 de octubre (AC 2006/1919) podemos leer: “el privilegio general del artículo 91.4, que no

El Proyecto de Ley introduce una única modificación en la LC, precisamente en el apartado 4º del artículo 91, en el que se regula la preferencia de los créditos tributarios y demás de derecho público y de los créditos de la Seguridad Social, pero, pese a su escasa incidencia cuantitativa, adquiere gran relevancia desde un punto de vista cualitativo. El Proyecto trata de resolver la controversia suscitada por la modificación del apartado segundo del artículo 77 de la LGT en el trámite parlamentario. Si la reforma se aprueba en los términos del señalado Proyecto se despejarán las dudas existentes en la actualidad, en contra de los criterios defendidos por la mayor parte de la doctrina y por la práctica totalidad de los tribunales de justicia que se han pronunciado sobre este asunto. En definitiva, dicho texto prevé la modificación de las diferentes normas al objeto de incorporar a los textos normativos, en casi todos sus extremos la interpretación que la propia Administración tributaria ha defendido cuando se ha personado como parte en los procedimientos concursales. En concreto, las modificaciones afectan a diversos aspectos. En materia de clasificación de créditos, se establece en la propia LC que en caso de liquidación ha de aplicarse un criterio de clasificación específico para los créditos de la Hacienda Pública y de la Tesorería General de la Seguridad Social. Además se clarifica la clasificación que corresponde a los créditos por recargos. Finalmente, se establece una regla de cálculo a efectos del límite del cincuenta por ciento para el privilegio general del apartado cuarto del artículo 91 de la LC.

puede interpretarse sino restrictivamente, debe calcularse descontando 'del conjunto de los créditos' aquellos que ya gozaran de un privilegio general o especial o fueran subordinados pues de lo contrario se estaría privilegiando dos veces a los créditos que ya gozaban de privilegio especial o general y se estaría alterando la peor condición de los créditos subordinados, para terminar privilegiándolos, pese a que el Legislador ha pretendido todo lo contrario. Tal y como consta en el primer inciso del artículo 91.4, el legislador ha concedido este privilegio, muy discutido doctrinalmente, sólo para los créditos que no gocen de privilegio especial ni del privilegio del artículo 91.2" (FJ 3º).

En las SSJMÉR de Barcelona (nº 3) de 27 de febrero (AC 2006 \128) y 28 de febrero (JUR 2006\113974), se reconoce que "el estado de la cuestión era realmente complejo dado que el número de incidentes era muy elevado. Finalmente las audiencias han iniciado la labor depuradora de conflictos y empiezan a sentar criterio que, en el ámbito de los juzgados mercantiles, deben considerarse vinculantes. Resoluciones como la de la Audiencia de Barcelona, Sección 15 de 19 de enero de 2006, permiten considerar que en el ámbito concursal el cálculo del privilegio general se realiza manteniendo el criterio defendido por la administración concursal, es decir, aplicar el 50% sólo a la parte del crédito que gozaría de la condición prevista en el artículo 91.4 de la Ley acudiendo a argumentos vinculados a la poda de privilegios y al hecho de que un mismo crédito no pueda tener la consideración de subordinado conforme al artículo 92 y privilegiado conforme al artículo 91, por lo tanto el cálculo del privilegio debe realizarse a partir de los créditos que dispondrían de la consideración de privilegiado conforme al apartado 4º del artículo 91 de la Ley ya que sólo respecto de esos créditos se establece la fórmula del cálculo" (FJ 5º).

En el Auto de 22 de Enero de 2007 de la Audiencia Provincial de Barcelona se señala que "es necesario proceder a una interpretación lógica y sistemática de todos las normas de la clasificación de créditos, que configuran una triple categoría de créditos: privilegiados, ordinarios y subordinados. Los primeros pueden ser con privilegio especial, que les concede una prioridad para obtener la satisfacción de su crédito con lo obtenido de la realización de determinado/s bien/es afectados por tal garantía, o con privilegio general, que les otorga una prioridad de cobro sobre el resto de bienes del deudor; no afectados por un privilegio especial, por el orden previsto en el propio art. 91 LC. Si tan sólo hubiera créditos privilegiados y ordinarios, como antes de la reforma concursal, tendría pleno sentido que el primer inciso del art. 91.4º LC excluyera de este privilegio general los importes que ya gozaran de otro privilegio especial (art. 90.1 LC) o general preferente (art. 90.2º LC), pero como la Ley Concursal introduce los créditos subordinados, que contraponen claramente al resto de los créditos, su existencia debe ser tenida en consideración al interpretar el art. 90.4º LC, pues un mismo crédito no puede ser privilegiado y subordinado a la vez -lo que podría llegar a ocurrir de sostenerse una interpretación literal del precepto-, sin que tenga mayor fuerza la calificación privilegiada general a la subordinada. Es por ello que, necesariamente, para el cálculo del privilegio general del art. 91.4º LC, hay que entender excluidos de la base del cómputo no sólo los importes afectados por un privilegio especial (art. 90.1 LC) o general preferente (art. 91.2º LC), sino también los subordinados del art. 92 LC" (FJ nº 3, JUR 2007/245363).

Para ello se modifica, tanto el artículo 77 de la LGT, que regula el privilegio del crédito tributario, como el artículo 91 de la LC, en su apartado cuarto, que hace referencia a la clasificación del crédito tributario dentro de los créditos privilegiados. En relación con la modificación de la LGT, se vacían de contenido ambos apartados del artículo 77, remitiéndose a otras normas sustantivas para la definición del privilegio general de la Hacienda Pública⁶⁴. De este modo, a efectos de la determinación del privilegio en ejecuciones singulares se estará a lo dispuesto en el Código Civil, en la redacción que se dé por las nuevas normas, mientras que cuando la concurrencia se produzca en el marco de un procedimiento concursal será la LC la que determine el contenido del señalado privilegio.

En caso de concurrencia singular con otros acreedores el artículo 77.1 de la LGT se remite a la nueva redacción de los artículos 1922 y 1924 del Código Civil, dada por la propia Ley de Prelación y Concurrencia de Créditos. La drástica reducción de los privilegios y preferencias de la Hacienda Pública a efectos de los procedimientos concursales no ha tenido la misma respuesta por parte del ordenamiento en relación con las ejecuciones singulares. En tal caso, la Hacienda Pública puede ejercitar su derecho de prelación en su integridad a través de las tercerías de mejor derecho.

Por su parte, en caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo dispuesto en la LC. La reforma del artículo 91.4 de la LC⁶⁵ va a servir para consolidar jurídicamente la modificación que se pretendió introducir en materia de clasificación de créditos con la enmienda que modificó el apartado segundo del artículo 77 de la LGT, acogiendo, ahora ya con clara base jurídica, la mayor parte de los criterios sustentados por la Administración tributaria en la interpretación de la normativa nacida de la reforma de 2003. Además, la solución adoptada en relación con los créditos tributarios se hace extensible a los créditos de la Seguridad Social, en relación con los cuales no existía controversia alguna sobre la aplicación de la LC.

La reforma aclara definitivamente el aspecto más importante suscitado por la enmienda que introdujo el artículo 77.2 de la LGT, al establecer que en caso de que el procedi-

⁶⁴ Disposición final sexta. Modificación de la Ley 58/ 2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. El artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, queda redactado como sigue:

«1. Los créditos tributarios gozarán para su cobro de la preferencia establecida en los artículos 1.922 y 1.924 del Código Civil, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78, 79 y 80 de esta ley.

2. En caso de concurso, los créditos tributarios, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal.»

⁶⁵ Disposición final séptima. Modificación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

El número 4 del artículo 91 de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal, queda redactado como sigue:

«4. Los créditos tributarios y demás de derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social, incluidos los recargos, que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo.

En caso de convenio concursal, el privilegio general previsto en este apartado quedará limitado hasta una cantidad máxima equivalente al 50 por ciento del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y al 50 por ciento del conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente. A los solos efectos del cálculo de dicho porcentaje, se incluirán los créditos que tengan la calificación de privilegiados especiales, con privilegio general del número 2º y subordinados».

miento concursal desemboque en la liquidación del patrimonio del concursado no se limitará la reducción del privilegio de los créditos públicos al 50 por 100 de su importe, por lo que en tal caso la Administración tributaria gozaría íntegramente del privilegio⁶⁶. No obstante, aunque se resuelve el aspecto material, la reforma no hace referencia alguna a las importantes consecuencias que tiene en el procedimiento concursal un cambio en la clasificación de los créditos del concursado en una fase avanzada del mismo. Aunque pudiera pensarse que ésta es una cuestión menor, la entidad de los problemas que esta cuestión puede generar nos ha motivado a realizar un estudio diferenciado de la misma en el siguiente epígrafe.

No obstante, la reforma va más allá de ese aspecto concreto pues trata de incidir en las otras cuestiones que han suscitado dudas por la concurrencia de la LGT y la LC, en sus respectivas redacciones originarias. En primer lugar, incluye expresamente a los recargos dentro de los créditos privilegiados. Se pretende, por tanto, responder legislativamente a la doctrina jurisprudencial que considera a los mismos créditos subordinados, evitando con ello que queden postergados al último lugar en el pago del concursado⁶⁷. Ciertamente, el Proyecto de Ley no llega a atribuir el privilegio general del crédito tributario a los intereses y a las sanciones, como hace la redacción propuesta del artículo 1924.5 del Código Civil para las ejecuciones singulares⁶⁸, pero es que ello hubiese exigido, además, la modificación de la propia clasificación de los créditos concursales que hace la LC. Y es que, recordemos, que ésta introduce una nueva categoría de créditos, los subordinados, en los que se incluyen expresamente estos conceptos, cuyo pago no se realizará hasta que no hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos privilegiados y los ordinarios⁶⁹. Por el contrario, en la normativa aplicable a las ejecuciones singulares no se contempla esta categoría, y se ha optado por atribuir el privilegio general no sólo a los

⁶⁶ El Consejo Económico y Social se muestra crítico con esta modificación. Así en su Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley sobre concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares, de 31 de mayo de 2006, considera que no está justificada la modificación que se pretende introducir en la Ley Concursal en materia de créditos de Derecho público y de la Seguridad Social, pues "la aplicación del privilegio general de tales créditos con el límite del 50 por 100 de su importe a sólo las situaciones de convenio, exceptuando la terminación del concurso por liquidación... se estima que representa una alteración del equilibrio y el consenso alcanzado en su día en la Ley Concursal. Dicho consenso respondía a diversos objetivos ligados al interés general como favorecer la continuidad de la empresa en dificultades transitorias o impedir la imposición de determinados privilegios generales sobre los acreedores. Esta modificación encuentra menos justificación, si cabe, al producirse sobre una norma que entró en vigor en época reciente y que no ha gozado, por tanto, del tiempo de aplicación necesario para permitir apreciar sus resultados sobre los objetivos perseguidos".

⁶⁷ Esta inclusión de los recargos en el conjunto de los créditos públicos a los que se les aplica el privilegio general también ha sido objeto de rechazo en el citado Dictamen del Consejo Económico y Social, en el que se considera que esta modificación no está justificada.

⁶⁸ Según este apartado gozan de preferencia general "Los créditos tributarios y demás de Derecho Público así como los créditos de la Seguridad Social, incluidos los intereses, recargos y sanciones pecuniarias, que no gocen preferencia conforme al artículo 1922 o al número tres de este artículo".

⁶⁹ Según el artículo 92 LC, son créditos subordinados: "3º Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía. 4º. Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias". Sobre su pago, establece el artículo 158.1 LC, "no se realizará hasta que se hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos ordinarios". Y el pago de estos último "se efectuará con cargo a los bienes y derechos de la masa activa que resten una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados" (artículo 157.1 LC).

recargos, sino también a los intereses y sanciones del crédito tributario, por lo que la posición de la Hacienda Pública goza de una mayor protección.

En segundo lugar, el Proyecto de Ley también modifica la base para el cálculo del límite del cincuenta por ciento de los créditos tributarios que se consideran que gozan de privilegio general. A fin de que éste límite se aplique sobre la totalidad de los créditos de los que sea titular la Hacienda Pública, independientemente de su clasificación, se incorpora expresamente la previsión de que, a estos efectos, se habrán de incluir en dicha base de cálculo los calificados con mayor privilegio y los subordinados. Obviamente, ello supone una mayor protección para la Hacienda Pública, pues, en el caso de que sea aplicable el límite del 50 por 100 al privilegio del crédito tributario, se incrementa la cuantía del crédito que puede tener la consideración de privilegiado. Pero también supone también una distorsión, puesto que puede suponer que ninguna parte del crédito tributario tenga la consideración de ordinario, como ocurrirá cuando la suma de la cuantía del crédito privilegiado especial del artículo 90.1 LC, del general del artículo 91.2 LC y del subordinado ascienda, al menos, a la mitad del total del crédito tributario. En dicho caso, no habrá crédito tributario calificado como ordinario, será todo privilegiado, salvo la parte que expresamente se califique como subordinado. Frente a la pretensión de la Administración de deducir tal interpretación de la redacción original de la LC, los tribunales de justicia han señalado que la misma da lugar, por un lado, a un doble privilegio para los créditos ya privilegiados, pues permiten incrementar el resto del crédito privilegiado, y, por otro lado, a una desvirtuación de los créditos subordinados, pues, pese a ocupar el último lugar en la clasificación de los créditos concursales se tendría en cuenta para cuantificar el crédito tributario privilegiado. Pero, además, indica la doctrina, supondría un "efecto perverso" en el funcionamiento de las mayorías necesarias para la aprobación del convenio⁷⁰.

Finalmente, hay un aspecto que se contempla en el Proyecto de Ley, y que posiblemente no ha sido objeto de una suficiente reflexión. La Exposición de Motivos del citado Proyecto establece expresamente que la nueva regulación que afecta a los créditos públicos sirve a modo de interpretación auténtica⁷¹, lo que permitiría reforzar los criterios que la representación procesal de la Administración está defendiendo en los tribunales. Esta solución responde más que a una correcta técnica jurídica, a una demanda de la Administración, que no sólo ha tratado

⁷⁰ En palabras de PÉREZ ROYO, F. "la existencia de créditos subordinados, al influir sobre el alcance del privilegio en la fase de convenio y, en consecuencia, sobre el importe de los créditos tributarios ordinarios, será determinante para la propia composición y funcionamiento de la Junta, para su quórum de constitución y para determinar el umbral de la mayoría requerida para la aprobación del convenio" ("Los privilegios...", cit., pág. 9). Crítico con esta propuesta se muestra también RODRÍGUEZ MARQUEZ, J., para quien "la modificación propuesta va mucho más allá de la introducción de un sistema diferenciado según exista o no convenio. Es casi igual de relevante la reforma que se pretende operar en la última de las situaciones, ya que supone aumentar el privilegio de la Hacienda –además, de manera silenciosa, a través de la modificación de la forma del cómputo del límite– en todas las situaciones posibles que se pueden plantear en el concurso" (op. cit., pág. 97).

⁷¹ En la Exposición de Motivos del Proyecto se indica expresamente que "debe destacarse la regulación que afecta a los créditos públicos, con la doble finalidad de realizar una interpretación auténtica de los preceptos que, en caso de concurso, regulan su clasificación; así como armonizar el estatuto de los créditos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social en el ámbito concursal y en el propio de las ejecuciones singulares, extendiendo a los créditos de la Seguridad Social la regulación hasta ahora vigente prevista en el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria. Por otro lado, la regla especial de minoración del privilegio en caso de convenio concursal no resulta de aplicación en las ejecuciones singulares, al no existir razones extrafiscales que excepcionen el principio general del carácter privilegiado de estos créditos".

de imponer en la nueva reforma los criterios materiales que siempre ha defendido en relación con la clasificación de los créditos tributarios, sino que incluso parece que ha tratado de imponer que este criterio ya se deducía de la anterior regulación, no tanto por los efectos jurídicos que pueda derivarse de este reconocimiento, que los tiene, sino por razones difícilmente compatibles con los principios que han de regir la actuación administrativa⁷². En cualquier caso, aun cuando la Exposición de Motivos de una Ley tenga una gran trascendencia a la hora de la interpretación de las normas de las cuáles constituyen su antecedente, no es el criterio más importante que ha de aplicarse. A nuestro juicio es evidente que esta reforma no va a servir de ningún modo para conocer la verdadera intención del legislador con la introducción del apartado segundo del artículo 77 en la redacción originaria de la LGT. Incluso aunque así fuera, tampoco sería excesivamente relevante. El problema de esa reforma no fue una cuestión de intenciones, que quedaron claras en la justificación de la enmienda que introdujo dicho precepto, sino de interpretación de las diferentes normas que regularon dicha cuestión, y resulta que casi todos los tribunales de justicia y la mayor parte de la doctrina se opusieron a la interpretación que de la norma hizo la Administración tributaria. El planteamiento del propio Proyecto de Ley más bien lo que hace es reforzar la posición de quienes no atribuyeron efectos relevantes al artículo 77.2 de la LGT, fundamentalmente porque dicho precepto no encajaba en los esquemas de la LC. El legislador en esta ocasión hace lo que en su día debió acometer para una modificación de esta naturaleza, que no era otra cosa que la reforma de la LC, aunque evidentemente era difícilmente justificable en aquel momento la modificación de una norma durante su período de *vacatio legis*, antes por tanto de su entrada en vigor; y en relación con un asunto que había sido considerado como uno de los pilares de la propia LC. Ahora bien, la misión del legislador en este momento, aun cuando se trate de la misma legislatura, no debe ser justificar la técnica legislativa empleada entonces, sino arreglar el desajuste introducido en la regulación de un asunto de tanta importancia precisamente por la deficiente técnica legislativa con la que vio la luz aquella norma. De hecho, al tratar de solucionar por vía interpretativa una cuestión derivada de la incorrección en la técnica legislativa, se producen contradicciones internas en el propio Proyecto de Ley, pues, como veremos, no casa demasiado el carácter de interpretación auténtica que se le pretende dar a la modificación normativa con la solución que da el Proyecto de ley a la aplicación temporal de esta reforma.

6. El difícil encaje del privilegio de la hacienda pública en el procedimiento concursal actualmente vigente y la propuesta de reforma

La dificultad mayor para admitir la interpretación auspiciada por la Administración tributaria sobre el artículo 77.2 de la LGT es de naturaleza práctica. Los comentarios que vamos a realizar a este respecto son igualmente aplicables a las modificaciones previstas en el Proyecto de Ley de Concurrencia y prelación de créditos. El establecimiento de un diferente régimen de clasificación de los créditos según el resultado del proceso es de difícil aplicación práctica, puesto que la

⁷² Muy crítico con ello se muestra el profesor F. PÉREZ ROYO, quien llega a escribir sobre la pretensión de ser una interpretación auténtica, "esto es lo que los antiguos llamaban *mantenella* y no *enmendalla*: no es que vayamos a modificar la Ley, ésta ya decía lo que ahora vamos a poner en ella, para que lo entiendan hasta quienes se empeñaban en no verlo" ("El privilegio...", cit., pág. 6).

opción por la liquidación no se hace en todos los casos desde el momento inicial de la solicitud de concurso. De hecho, normalmente sólo se conocerá dicho resultado una vez que el procedimiento haya avanzado de forma importante. Por tanto, salvo que el concursado promueva desde el momento inicial la liquidación con su declaración de concurso voluntario (artículo 142 de la LC), las dificultades para admitir la interpretación que la Administración ha defendido del artículo 77.2 de la LGT son enormes. Normalmente sólo al final del procedimiento concursal, y como conclusión del mismo, se conoce si se va a firmar o no el convenio concursal, con lo que sólo en este momento se podría conocer la clasificación de los créditos tributarios, de acuerdo con la interpretación del artículo 77.2 de la LGT defendida por la Administración.

Siendo así que el resultado del proceso se puede desconocer hasta una fase avanzada del mismo, los acreedores privilegiados gozan de determinadas prerrogativas que pueden ejercer desde su inicio, con anterioridad a que se conozca el desenlace del proceso, por lo que en los casos en los que la liquidación no sea la opción inicial muchos de los trámites del procedimiento se habrán desarrollado de conformidad con las normas que se establecen para cuando el mismo culmine en un convenio.

La opción por la liquidación se realiza normalmente una vez finalizada la fase común, con lo que ya se habrán tomado numerosas decisiones que han afectado al procedimiento en curso. En efecto, el artículo 143 de la LC determina que la fase de liquidación se puede abrir de oficio, entre otros casos, si no se ha presentado la propuesta de convenio en el plazo de los cuarenta días anteriores a la celebración de la Junta, o si en la Junta no se acepta ninguna de las propuestas de convenio presentadas, o si se rechaza por resolución judicial la propuesta aceptada por la Junta o se declara judicialmente la nulidad del convenio o el incumplimiento del mismo. También se abrirá la liquidación, según el artículo 142.3 de la LC, a petición del deudor concursado, en los casos en que éste conozca la imposibilidad de cumplir lo comprometido. En definitiva, en todos estos casos la opción por la liquidación se hace en una fase avanzada del procedimiento.

En este marco, un cambio sobrevenido en la clasificación de los créditos, como consecuencia de haberse producido la apertura de la liquidación, traería importantes consecuencias. En efecto, la cuestión de la clasificación de los créditos tributarios no sólo plantea un problema en sí mismo, que posiblemente será el más fácil de solucionar, sino que tiene consecuencias en muchos otros aspectos del procedimiento que se han determinado en virtud de la clasificación realizada en el momento procesal oportuno por la administración concursal. La lista de acreedores se habrá confeccionado según los criterios establecidos en la LC, por lo que habrá limitado el privilegio de los créditos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social al 50 por 100. La representación procesal de la Administración ha pretendido que en caso de liquidación se produzca el reconocimiento del privilegio de estos créditos en su integridad.

Ahora bien, mayores dificultades plantea aún la influencia que esta modificación en la clasificación de los créditos tributarios tendrá sobre el procedimiento en curso. Téngase en cuenta que numerosas decisiones adoptadas durante el mismo se han fundamentado precisamente en la clasificación de los créditos realizada inicialmente por la administración concursal.

El artículo 96 de la LC establece el procedimiento para la confección de la lista definitiva de acreedores, presentada en virtud del informe de los administradores concursales y las impugnaciones resueltas. Una vez aprobado el informe de la administración concursal tras las impugnaciones o, en su defecto, tras el transcurso del plazo para impugnar, si no las hay, dicho listado y clasificación sirven para la aprobación del convenio (artículos 109 y 128), para la determinación de los acreedores y sus privilegios a los efectos de adhesiones (artículo 108), para la constitución de la junta (artículo 116), para la determinación del derecho de asistencia (artículo 118) o del derecho de voto (artículo 122 y ss.) y de las mayorías necesarias (artículo 124). Por otro lado dicha lista es la misma que se tiene en cuenta a efectos de la liquidación conforme a los artículos 148 y siguientes de la LC.

Otro aspecto de enorme importancia es que si los créditos públicos se consideran íntegramente privilegiados la Administración no debería participar en el proceso concursal. Aunque puede asistir a la junta de acreedores, el convenio aprobado sólo le vinculará, respecto a los créditos privilegiados, si así se hubiera manifestado expresamente en el acto de votación⁷³, pues en caso de liquidación se les pagará con prioridad respecto de los ordinarios.

En relación con la interpretación dada por la Administración al artículo 77.2 de la LGT, diversos tribunales han puesto de manifiesto las dificultades para la aplicación práctica de dicha tesis como consecuencia de la imposibilidad de modificar toda la tramitación del procedimiento cuando se opte de forma sobrevenida por la liquidación del patrimonio del deudor concursado. En efecto, los tribunales de lo mercantil no admiten una clasificación de los créditos diferente de la realizada inicialmente, por lo que en la práctica se ha aplicado sin matizaciones la limitación que la LC introdujo en el privilegio de la Hacienda Pública⁷⁴. Tales condicionantes nos llevan a concluir que en el procedimiento concursal

⁷³ El artículo 123 de la Ley Concursal, referido a los acreedores privilegiados, se expresa en los siguientes términos: "1. La asistencia a la junta de los acreedores privilegiados y su intervención en las deliberaciones no afectarán al cómputo del quórum de constitución, ni les someterán a los efectos del convenio que resulte aprobado. 2. El voto del acreedor privilegiado a favor de una propuesta producirá, en el caso de que sea aceptada por la junta y de que el juez apruebe el correspondiente convenio, los efectos que resulten del contenido de éste respecto de su crédito y privilegio. 3. El voto de un acreedor que, simultáneamente, sea titular de créditos privilegiados y ordinarios se presumirá emitido en relación a estos últimos y sólo afectará a los privilegiados si así se hubiere manifestado expresamente en el acto de votación".

⁷⁴ En este sentido, pueden consultarse la SSAP de La Coruña de 7 de abril de 2006, FJ 2º (AC 2006/495) y 22 de noviembre de 2006 (AC 2006/2318); SJMER Madrid (nº 1) de 5 julio 2005 (AC 2005/1113), FJ 1º, punto 5; AJM de Sevilla de 10 de enero de 2006 (2006/147524), FJ 1º; SJMER Barcelona (nº 2) de 10 abril 2006 (JUR 2006/147524), FJ 3º; SJM de Málaga de 15 de marzo de 2006 (AC 2006/443), FJ 5º.

Así en las Conclusiones de Segundo Encuentro de Jueces de lo Mercantil, celebrado en Valencia los días 1 y 2 de diciembre de 2005, podemos leer, sobre la tesis sostenida por la Agencia Tributaria, que "es de difícil aplicación práctica, puesto que la opción por la liquidación no se hace en todos los casos desde el momento inicial de la solicitud sino que, de ordinario, sólo se conocerá una vez finalizada la fase común. Del artículo 143 LC se desprende que la fase de liquidación se puede abrir; entre otros casos, si no se ha presentado en el plazo de los cuarenta días anteriores a la celebración de la Junta, o si en la Junta no se acepta ninguna de las propuestas de convenio presentadas, o si se rechaza por resolución judicial la propuesta aceptada por la Junta. Es obvio que en tales casos la lista de acreedores debe de haberse conformado según los criterios establecidos en la Ley Concursal, y no según lo previsto en el artículo 77.1 LGT. No parece que pueda mantenerse la tesis de que el artículo 77.1 LGT sea de aplicación sólo en algunos casos —aquellos en los que el deudor manifieste desde el inicio su opción por la liquidación— y que no tenga vocación de generalidad —para todos los casos de liquidación sea cuando sea el momento en que se lleve a cabo—. (Vid. Anuario de Derecho Concursal, nº 8, 2006).

actualmente vigente no es posible clasificar los créditos según cual sea el resultado del propio proceso⁷⁵, pues ello obligaría a modificar múltiples decisiones adoptadas en el curso del mismo y que han sido determinantes de su desarrollo y conclusiones⁷⁶.

Pues bien, este problema parece reproducirse con la nueva regulación que se pretende introducir a través del Proyecto de Ley de Concurrencia y prelación de créditos al privilegio del crédito tributario en el concurso de acreedores. Recordemos que se suprime la referencia a este privilegio en la redacción propuesta del artículo 77 de la LGT, remitiéndose únicamente a lo establecido en la LC. Sin embargo, dicha omisión queda compensada sobradamente con la nueva redacción del apartado 4 del artículo 91 de este texto, en la que en el primer párrafo se califica expresamente como créditos con privilegio general a los créditos tributarios, sin ninguna limitación cuantitativa, como ocurre con la legislación vigente. Se ha de reconocer que, seguidamente, se incorpora una limitación, al indicar el segundo párrafo que este privilegio general quedará limitado, en caso de convenio, hasta una cantidad máxima equivalente al cincuenta por ciento del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. No obstante, debe quedar claro el giro que esta nueva regulación

⁷⁵ La única opción que permitiría que fuera operativo el cambio de clasificación sería considerar el crédito tributario como un supuesto contingente, esto es, como uno de los supuestos especiales de reconocimiento que la Ley Concursal contempla en su artículo 87.3 para los créditos sometidos a condición suspensiva y los litigiosos. No obstante, se ha de reconocer la dificultad de tal opción, pues significaría que, inicialmente, se habría de calificar el crédito tributario conforme a los criterios de la propia Ley Concursal, pero, en caso de que se abra la fase de liquidación con posterioridad a la aprobación del informe de la Administración concursal, como consecuencia del artículo 77.2 LGT, no jugaría la limitación del privilegio, de forma que en esta fase de liquidación habría de otorgarse al crédito tributario la totalidad del privilegio, con las disfunciones que ello conllevaría. A nuestro juicio, no parece desprenderse esta conclusión de la LC, con lo que tampoco puede ser acogida.

⁷⁶ Esta cuestión ha sido puesta de manifiesto de forma reiterada por la Audiencia Provincial de Barcelona, en varias resoluciones de recursos interpuestos por la Agencia Tributaria contra autos dictados por los Juzgado de lo Mercantil aprobando un plan de liquidación. Vid. Autos de 19 de julio de 2006 (JUR 2007/208270), de 23 de noviembre de 2006 (JUR 2007/207166), o de 22 de enero de 2007 (JUR 2007/245467). En el Fundamento Jurídico número segundo de todas ellas puede leerse: "en la Ley concursal existe un trámite específico para la clasificación de los créditos, sin que se prevea, una vez aprobada la lista de acreedores, que la clasificación pueda variar dependiendo de si se opta por el convenio o se abre la fase de liquidación, ni, consiguientemente, exista un trámite especial para reclasificar un crédito, en fase de liquidación, lo que pone en evidencia cómo la pretensión de la Agencia Tributaria rompe el esquema legal del concurso. Esta ruptura ocasiona además situaciones absurdas y perjudiciales para terceros. Estas derivan del hecho de que fuera del concurso concurren distintas normas legales que reconocen preferencias a los créditos que regulan (como pueden ser, entre otras, la Ley General Tributaria, la Ley General de la Seguridad Social o el Estatuto de los Trabajadores, la Ley Hipotecaria, la Ley de propiedad intelectual, la Ley del contrato de seguro...), que una vez integradas permiten conocer en qué medida unos créditos son preferentes a otros o se encuentran en el mismo grado de prelación cuando concurren en una tercera de mejor derecho. La Ley concursal supone, en caso de concurso del deudor común, un sometimiento de todos los acreedores a un régimen mucho más restrictivo de preferencias que el extraconcursal, y resultaría absurdo que por la exclusión pretendida la Hacienda Pública no sólo no se viera afectada por la Ley concursal en caso de liquidación, sino que, como los demás sí que lo estarían, la situación de la Hacienda Pública fuera en relación con el resto de los acreedores que gozan de privilegio fuera del concurso mucho más beneficiosa que si no existiera el concurso, porque concurriría al cobro de su crédito sin ninguna limitación concursal, a las que sí estarían sujetos los otros acreedores.

Bajo estas consideraciones resulta irrelevante que en el trámite parlamentario la redacción del número 2 del art. 77 hubiera sufrido una modificación, sustituyendo la original mención a "en caso de concurso, los créditos tributarios.. quedaran sometidos a lo establecido en la Ley concursal", por la finalmente aprobado: "en caso de convenio concursal, los créditos tributarios.. quedaran sometidos a lo establecido en la Ley concursal". Resulta irrelevante porque tanto una como otra mención legal resultaban innecesarias, pues la especialidad de la ley concursal bastaba para exceptuar el régimen general de la Ley tributaria en caso de concurso, siempre y cuando no se excluyera expresamente, que no es el caso".

supone, pues se parte de una filosofía muy distinta a la que se deduce de la legislación actual, pues, de entrada, los créditos tributarios son privilegiados en su integridad y, sólo en caso de convenio concursal, se limita su cuantía.

Sin embargo, el Proyecto de Ley de Concurrencia y prelación de créditos no contempla el procedimiento que se ha de seguir para rectificar la clasificación inicial de los créditos, en función de si se llega o no al convenio con los acreedores, por lo que, aunque se aclare definitivamente la cuestión material, subsistirán las mismas dudas que en la actualidad a la hora de llevar a la práctica dicha solución. En la actualidad no es posible plantear la reclasificación de los créditos fuera del momento procesal oportuno previsto por la LC.

En tales casos habría que determinar si sería suficiente con una reclasificación de los créditos públicos, considerando como privilegiados los que la administración concursal inicialmente hubiera clasificado dentro de los ordinarios, o si sería necesaria reabrir la fase común del concurso con carácter previo a reclasificar los créditos y continuar la tramitación del procedimiento para la liquidación del patrimonio del concursado.

Pero, además, se plantea el problema previo de interpretar la expresión “en caso de convenio concursal”, que es el presupuesto que determina la reducción del privilegio del crédito tributario. Para el profesor PÉREZ ROYO se ha de entender esta expresión como si dijera “en el caso de que se llegue a la fase de convenio”, en cuyo caso “la Hacienda participará en la Junta con un privilegio reducido del 50 por 100 en los términos previstos en el precepto que estamos examinando. O sea, que la apertura de la fase de convenio determinará una modificación en la clasificación de los créditos tributarios integrados en la masa pasiva”⁷⁷.

Sin embargo, no creemos que sea éste el planteamiento que subyace en la nueva regulación proyectada. Pese a la deficiente técnica legislativa, entendemos que lo que se pretende es lo que textualmente se dice; esto es, asegurar el privilegio para la integridad del crédito tributario en caso de liquidación, para lo cual inicialmente se considera privilegiado y sólo para el supuesto de que se alcance un convenio se reduce dicho privilegio hasta el 50 por ciento del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública. Ciertamente, esto plantea ciertas cuestiones que, lamentablemente, no están resueltas en la propia regulación, como la participación de la Hacienda Pública en la junta de acreedores o su incidencia en la mayoría necesaria para la aprobación del convenio⁷⁸. Pero consideramos que a los créditos tributarios, salvo a los subordinados, ha de dársele inicialmente el tratamiento del crédito privilegiado, de forma que gozarán de derecho de abstención y no han de computarse en las mayorías necesarias para la constitución de la junta de acreedores y la aprobación del convenio⁷⁹. No obstante, en caso de que se apruebe un convenio, ello conllevará la reducción

⁷⁷ “Los privilegios...”, cit., pág. 7.

⁷⁸ Así, PÉREZ ROYO, F. objeta a esta tesis que “¿cual será la participación de la Hacienda Pública en las deliberaciones y votaciones?... ¿Hasta donde alcanza este derecho de abstención en relación con los créditos que estamos hablando? ¿Al importe que figura en la relación de la masa pasiva o al 50 por 100 que se menciona en este párrafo?” (“Los privilegios...”, cit., pág. 7).

⁷⁹ Téngase presente que, conforme al artículo 123 LC, la asistencia a la junta de los acreedores privilegiados y su intervención en las deliberaciones no afecta al cómputo del quórum de constitución ni les vincula en el convenio que resulte aprobado.

del privilegio del crédito tributario, de forma que la parte del crédito que pierda esa calificación quedará sometida a lo dispuesto en el convenio para los créditos ordinarios. Ciertamente, según el artículo 134 LC, los acreedores privilegiados sólo voluntariamente quedan dentro de la extensión subjetiva del convenio⁸⁰, pero consideramos que aquí se produciría una modificación *ope legis* del privilegio del crédito tributario, que automáticamente vería reducido su cuantía, como consecuencia del cumplimiento del presupuesto de hecho contemplado en el segundo apartado del artículo 91.4, en la redacción dada por el Proyecto de Ley. La apertura de la fase de convenio tiene importantes consecuencias para la Hacienda Pública. Es cierto que en cuanto que titular de créditos privilegiados, sus créditos no se computan para la constitución de la Junta y que el convenio aprobado no le vincula, salvo que haya votado a su favor en la junta de acreedores. Por tanto, sólo cuando sea titular de créditos subordinados, queda vinculada al convenio, aunque sólo por dichos créditos, sin que tenga ni siquiera derecho a voto en la junta de acreedores⁸¹. Pero, en cualquier caso, el convenio que se apruebe en la junta tendrá el efecto automático de reducir el privilegio de sus créditos a la mitad, por lo que puede que le interese participar en la Junta para conseguir un trato satisfactorio para el total de sus créditos.

Dicho de otra forma, la reducción del privilegio del crédito tributario no exige la participación de la Hacienda Pública, sino que, dado que lo que se persigue es contribuir al mantenimiento de empresas viables, es suficiente que se apruebe el convenio por el conjunto de los acreedores, lo cual contribuirá, además, a que los mismos se pongan de acuerdo para mantener la viabilidad de la actividad del concursado. Se evitaría con ello el riesgo que supondría hacer depender la reducción del privilegio de la propia posición de la Hacienda Pública, pues podría desincentivarla para alcanzar acuerdos que facilitasen una solución de convenio⁸².

Por último, y como veremos íntimamente ligada a la cuestión anterior, se plantea el problema de la aplicación temporal de esta reforma. La misma se pretende aplicar de una

⁸⁰ El segundo apartado de este precepto dispone que "los acreedores privilegiados sólo quedan vinculados al contenido del convenio si hubieran votado a favor de la propuesta o si su firma o adhesión a aquella se hubiere computado como voto favorable. Además, podrán vincularse al convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez, mediante adhesión prestada en forma antes de la declaración judicial de su cumplimiento, en cuyo caso quedarán afectados por el convenio".

⁸¹ El artículo 122 LC enumera a los titulares de créditos subordinados entre los acreedores sin derecho de voto en la junta. Pero el apartado segundo del artículo 134 LC dispone que "el contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos. Los acreedores subordinados quedarán afectados por las mismas quitas y esperas establecidas en el convenio para los ordinarios, pero los plazos de espera se computarán a partir del íntegro cumplimiento del convenio respecto de estos últimos. Queda a salvo su facultad de aceptar, conforme a lo previsto en el artículo 102, propuestas alternativas de conversión de sus créditos en acciones, participaciones o cuotas sociales, o en créditos participativos."

⁸² Si no se optase por nuestra interpretación, y se computara los créditos tributarios para la aprobación del convenio, si se correría el riesgo de que la Hacienda Pública optara por una posición desincentivadora del convenio que podría ir contra el interés público, pues, como indica RODRÍGUEZ MARQUEZ, J., "ante una posición rígida de la Administración tributaria, el resto de acreedores pueden verse reticentes a convenir con el deudor, provocándose así una situación de liquidación de la empresa. De esta manera no sólo se estaría perjudicando el interés de estos terceros acreedores, sino, claramente, el interés público que late en el mantenimiento de las empresas viables" (op. cit, 92).

forma retroactiva, al considerarse que con la misma se trata de realizar una interpretación auténtica de los preceptos que regulan su clasificación de los créditos públicos en caso de concurso y, en definitiva, de los preceptos de la Ley 22/2003 y de la LGT que se refieren a esta materia en la actualidad. No obstante, su aplicación dependerá del momento procesal en el que se encuentre el concurso, determinándose dicha conclusión en la Disposición Transitoria Única del Proyecto⁸³, lo que no parece compaginarse bien con el carácter de interpretación auténtica al que anteriormente nos hemos referido.

No obstante, hemos de discernir cuál ha de ser la aplicación práctica que se deriva de lo preceptuado en el segundo apartado de la citada disposición transitoria y su posible explicación, pues su redacción tampoco es la más correcta. Hemos de entender que el primer apartado, aunque no lo diga expresamente, permite aplicar a los procedimientos concursales la regla general de que a los procedimientos ya iniciados al entrar en vigor la reforma no le será de aplicación lo preceptuado en ésta. Pues bien, en el segundo apartado se matiza que la nueva regulación sobre el privilegio del crédito tributario surtirá efectos con relación a los restantes acreedores del deudor, salvo que ya se hubiera presentado el informe de la administración concursal. Ello plantea diversas dudas sobre la interpretación de la norma.

El profesor PERÉZ ROYO se ha detenido en el tema, y considera que son posibles dos interpretaciones para esta disposición: una primera, según la cual la retroactividad se refiere al conjunto del párrafo segundo; y una segunda, que por el contrario, circunscribe la retroactividad al nuevo modo de cálculo del 50 por 100, al no ser necesario disponerla para el resto del precepto, dado que deviene de su carácter de interpretación auténtica⁸⁴.

Nuestra posición es acorde con la interpretación que hemos dado a la reforma del privilegio del crédito concursal: con la nueva regulación, inicialmente, se ha de dar a los créditos tributarios la consideración de privilegiados, por lo que si ya existe el informe de la administración concursal que, conforme a la regulación actual, sólo le ha dado esa calificación al 50 por 100 del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, la reforma no podrá serle de aplicación, pues la modificación de la calificación tendría relevancia en el desarro-

⁸³ Disposición transitoria única. Procedimientos en tramitación.

1. Las normas sobre clasificación y prelación de créditos contenidas en esta ley serán de aplicación a todos los procedimientos de tercería de mejor derecho, procedimientos especiales e incidentes de reparto de sobrante que se inicien a partir de su entrada en vigor.
2. En caso de concurso, lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la disposición final sexta de la presente Ley, así como lo dispuesto en el segundo párrafo del número 4 del artículo 91 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en redacción dada por la disposición final séptima de esta ley, surtirá efectos con relación a los restantes acreedores del deudor salvo cuando, en el momento de entrada en vigor de la presente ley, se hubiere presentado el informe a que se refiere el artículo 95 de la Ley Concursal.

⁸⁴ En palabras del autor, "este segundo modo de leer la disposición transitoria parece más acorde con la intención de la contrarreforma y el modo en que ésta se ha gestado y, además, es coherente con la configuración que en la Exposición de Motivos se hace de la nueva redacción del artículo 91.4º LC como interpretación del texto original. Según esta lectura, la disposición transitoria vendría simplemente a aclararnos que no todo el nuevo texto es interpretación auténtica, pues también existen elementos nuevos: concretamente los que disponen el modo de calcular el 50 por 100, tomando como base, no el importe de los créditos a que se refiere el precepto, sino el de la totalidad de los créditos tributarios, incluyendo los cubiertos por otros privilegios y los subordinados" ("Los privilegios...", cit., pág. 11).

llo del procedimiento concursal (v. gr., constitución de la junta o aprobación del convenio), lo cual no sería posible modificar en un momento posterior.

En definitiva, la disposición transitoria se refiere al conjunto del párrafo, de tal modo que cuando el procedimiento concursal se haya iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, si no se ha presentado el informe de la administración concursal, dicha disposición determina no sólo el modo de computar el 50 por ciento del crédito tributario, sino que también posibilita que inicialmente se compute el crédito tributario como privilegiado en su integridad.

A nuestro juicio, la extensión del privilegio a la integridad del crédito tributario devendrá, en su caso, de la regulación proyectada, pero no de una simple interpretación auténtica que pudiera desprenderse de esta nueva regulación. Luego, no cabría exigir la aplicación de la misma a los procedimientos concursales en los que no se dieran las circunstancias anteriores, ni, por supuesto, tampoco en vía de apelación contra los procedimientos concursales anteriores a la entrada en vigor de la reforma proyectada.

7. Conclusiones

El trabajo ha tratado de desentrañar el sentido de la modificación introducida en el trámite parlamentario en el apartado segundo del artículo 77 de la Ley 58/2003 y, en definitiva, el contenido y alcance del privilegio de los créditos tributarios en caso de concurso de acreedores. Si nos atenemos a la justificación de la enmienda que introdujo dicho apartado no existen dudas sobre la *voluntas legislatoris*, que tenía como objeto modificar parcialmente la LC, al considerar que no tenía sentido la limitación del privilegio del crédito tributario cuando no hubiera una solución convencional al concurso. No obstante, esa intención del legislador no se plasmó de forma adecuada en los textos normativos, lo que ha generado importantes dudas sobre el efectivo alcance del señalado precepto, en concurrencia con la LC, al producirse importantes contradicciones entre los diferentes textos normativos.

La “pretendida modificación” de las preferencias del crédito tributario en el concurso contradice en gran medida la filosofía general de la LC. Dicha Ley regula los aspectos sustanciales y procedimentales del concurso de acreedores, con vocación de complitud, por lo que no tiene sentido, atendiendo a esta idea general, que otra Ley determine el alcance de un privilegio que deberá hacerse efectivo en el citado procedimiento y, menos aún, que tal Ley lo haga de forma contradictoria con la regulación establecida en la propia LC. Como conclusión se ha de señalar que la modificación que pretendía introducir el legislador a través de la LGT habría requerido la modificación de la LC. Este ha sido precisamente el procedimiento que ha iniciado el legislador a través del Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos, pues la LGT en este aspecto se vacía de contenido, remitiéndose para su regulación a la LC, que a su vez regula con mayor claridad los aspectos anteriormente controvertidos, lo que evita que existan contradicciones entre las diferentes normativas. De forma implícita este modo de proceder supone un reconocimiento del error que supuso tratar de modificar la citada Ley por una norma tributaria, aunque el carácter de interpretación auténtica que la Exposición de Motivos del citado Proyecto atribuye a la reforma trata justamente de lanzar un mensaje en sentido contrario.

En realidad, pensamos que en este caso la solución legislativa que finalmente se dé al asunto no es el aspecto a destacar. Ciertamente, tanto el reforzamiento del privilegio como su reducción responden a principios jurídicos igualmente respetables, por lo que entra dentro del margen de opción política del legislador. Ello no es obstáculo para que la doctrina se posicione a favor de una u otra tesis, lo que ha ocurrido y sin duda ocurrirá en el futuro, al tratarse de un aspecto de enorme relevancia para el buen fin de los procedimientos concursales.

Ahora bien, sobre lo que hay casi unanimidad es en la crítica que ha de hacerse al procedimiento legislativo que se ha seguido desde la modificación de esta materia por la LC. Ciertamente, causa perplejidad que se haya producido la modificación de los criterios establecidos en dicha Ley, poco tiempo después de su aprobación, e incluso antes de su entrada en vigor; dado el amplio período de *vacatio legis* que se estableció antes de dicha fecha. Especialmente cuando se trata de una materia que había sido considerada como uno de los pilares de la reforma operada por la LC, muy influenciada por una doctrina mercantil que desde hacía décadas venía reclamando la disminución de los privilegios de los créditos públicos en los procesos concursales. Por ello, se ha de insistir en destacar un aspecto que normalmente debe ser accesorio, pero que en este proceso ha tenido un papel fundamental. Nos referimos a la deficiente técnica legislativa empleada, que ha motivado un auténtico caos en la regulación de un asunto de la máxima relevancia. Aunque es cierto que con esta reflexión convertimos la anécdota en categoría, posiblemente sea en este caso inevitable. Quizá, este proceso haya sido motivado, entre otras razones, por el importante peso que en la elaboración y tramitación de los proyectos de leyes tributarias tiene la Administración tributaria, quien finalmente ha conseguido introducir los criterios que ha defendido, primero, tímidamente a través del apartado segundo del artículo 77 de la LGT y, segundo, de manera más palpable, a través del Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos. Finalmente, cabe concluir, si se aprueba el citado Proyecto en los términos de su redacción original, que la posición de la Hacienda Pública, y, en general, de los créditos públicos, habrá salido reforzada de la reforma que en esta materia se ha operado en nuestro país, pues finalmente se ha vuelto en gran medida a la regulación anterior sobre la determinación de los privilegios de tales créditos y, sin embargo, se han mantenido ciertas ventajas, sobre todo de carácter procesal, que la LC introdujo para reforzar la posición de la Hacienda Pública a efectos de compensar la reducción de gran parte de sus privilegios. Por ello no debe sorprender a los más puristas cuando se habla del "legislador tributario", como si fuera algo diferente del legislador; que evidentemente es único. Quizá con esta expresión se quiera hacer alusión a un conjunto de fuerzas al margen del propio Parlamento que tienen un alto control de los procesos legislativos conducentes a la aprobación de las normas tributarias, y que en este caso, al plantearse el conflicto con una normativa de carácter mercantil, han tenido una patente influencia en la reforma de diferentes normas de derecho privado para ajustarlas a los objetivos y criterios de la propia Administración tributaria. ■

