



ESTUDIOS

■ **El crédito tributario en la ley concursal y las técnicas de resolución de conflictos*.**

■ **Ana María Pita Grandal**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Miembro de AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. **Derecho Tributario y técnicas convencionales o alternativas de solución de conflictos**
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. El arbitraje y otras fórmulas
 - 1.2.1. Caracterización
 - 1.2.2. Incidencia de los principios constitucionales tributarios en el posible ámbito objetivo de las técnicas convencionales
2. **La terminación del procedimiento de recaudación a través del Convenio concursal**
3. **Las garantías del crédito tributario en la Ley General Tributaria 58/2003**
4. **La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales**
 - 4.1. Concurrencia de los procedimientos concursal y tributario
 - 4.2. El derecho de abstención de la Hacienda Pública
 - 4.3. La clasificación de los créditos tributarios en la Ley Concursal
 - 4.4. La suscripción de convenio por parte de la Hacienda Pública
5. **Naturaleza negocial del Convenio**
6. **Conclusiones**

* El presente trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación "Hacienda autonómica y local: pacto local y des-centralización" financiado por la Dirección Xeral de Universidades de la Xunta de Galicia (PGIDIT02CSO39901PR) que dirige la Dra. Ana María Pita Grandal.

I. Derecho Tributario y técnicas convencionales o alternativas de solución de conflictos.

I.1. Introducción

El imperio de la ley, traducido como principio de legalidad, se percibe como una de las mayores y mejores conquistas del moderno Estado de Derecho. Naturalmente se trata de un principio que responde a una concepción de convivencia propia de los Estados democráticos cuyo primer significado, como sabemos, es que no existe poder ni autoridad que pueda colocarse por encima de la ley, tampoco en materia tributaria.

Sin embargo, frente a las razones ideales y de justicia pura, habrá que encontrar el espacio propio de las razones reales y de justicia posible. En este sentido, frente al significado profundo y las consecuencias inherentes al principio de legalidad hay que tener en cuenta que un sistema tributario formal y técnicamente justo pierde dosis importantes de justicia si resulta inaplicable.

Las razones de inaplicabilidad de un sistema tributario pueden tener orígenes distintos pero sin lugar a dudas uno de ellos es la creciente complejidad del sistema tributario y la sucesión de conflictos que la misma propicia. Son las dos caras de un mismo fenómeno: un sistema tributario caracterizado por las garantías que los contribuyentes tienen reconocidas puede dar lugar, precisamente por el desarrollo de esas garantías, a conflictos en la aplicación de las normas entre los sujetos de las mismas, Administración y administrados.

Tradicionalmente el ordenamiento ha dado la respuesta que corresponde a esos conflictos a través de los órganos ad hoc: los Tribunales. Sin embargo, la generalización del sistema tributario, así como el mayor grado de dificultad que han alcanzado los tributos, en aras de mayores cotas de justicia, han determinado que el creciente número de controversias dificulten la pronta resolución por los órganos administrativos o judiciales. En este sentido el síndrome de la justicia tardía afecta gravemente también a la materia tributaria, tanto desde la perspectiva de los administrados como de la administración.

Los modernos sistemas tributarios deben afrontar un doble reto en su desarrollo futuro: la simplificación y la adopción de medidas legislativas que contribuyan a la resolución de los numerosos conflictos que se plantean en la aplicación de los tributos. Para ahondar en esta idea se podría decir que el primero de los retos mencionados contribuirá, sin ningún género de duda, a la consecución del segundo de los objetivos: si el sistema tributario reduce su complejidad es prácticamente seguro que en la misma medida se verá reducida la conflictividad.

No obstante, la adopción de medidas para la resolución de conflictos en materia tributaria, al margen o previas a las vías administrativa o judicial, se entiende como un fin en sí misma. Y a este objetivo sirven una serie de técnicas que desde hace ya algunos lustros vienen siendo estudiadas por un amplio sector doctrinal y que podrán reunirse bajo el título común de “alternativas convencionales, de conciliación, mediación o transaccionales

para la resolución de conflictos en materia tributaria". Bajo esta rúbrica se encuentran instituciones como el arbitraje o la transacción pero también algunas otras que contribuyen en una u otra medida a resolver la conflictividad tributaria.

Esta realidad que afecta a la materia tributaria no es distinta a la realidad de otros ámbitos. El mundo es un lugar muy complejo en la actualidad y son también muy complejas las relaciones políticas y económicas de los sujetos. Y en este sentido, la preocupación que se percibe acerca de la resolución de los conflictos en materia tributaria no es distinta a la que se pueda percibir en otros ámbitos del ordenamiento jurídico como tampoco es nuestro país el único ni el primero que vive esta preocupación.

Como se ha señalado, la búsqueda de alternativas al proceso jurisdiccional no es un fenómeno exclusivo de nuestra Estado, sino que responde a una crisis global en el mundo en materia de justicia. El proceso nace en Estados Unidos, en la década de los años setenta, como consecuencia de una conciencia generalizada de fracaso del sistema estatal. En este sentido, se entiende que los que en derecho anglosajón comenzó siendo algo alternativo al Estado, a los juzgados, se presenta en la actualidad como un nuevo estadio en las formas de tutela¹.

En España el proceso se inicia mucho más tardíamente y cobra especial fuerza a partir de la aprobación de la Ley 30/1992, cuyo art. 88 y para el ámbito administrativo introduce la posibilidad de utilizar ciertos instrumentos jurídicos, -acuerdos, pactos, convenios o contratos- que revolucionan los cauces de actuación administrativa². No obstante, es cada vez más numerosa la doctrina que se suma a la reivindicación de soluciones arbitrales o transaccionales para los conflictos tributarios, reivindicando una reforma legislativa que la haga posible³. Frente a esta posición no ha de dejar de mencionarse alguna otra que propugna una actitud prudente ante los objetivos de las técnicas convencionales. En este sentido AGULLÓ AGÜERO ha señalado que si bien los objetivos de reducción de la litigiosidad y desjudicialización de la vida pública, no son muy diferentes de los que inspiran la Ley Federal Americana de 1990 sobre Resolución Alternativa de Conflictos, la situación a la que se pretende dar alternativa es completamente distinta. Desde la oralidad del procedimiento administrativo hasta los mecanismos de representación de intereses colectivos, así como la sociedad a la que se dirige⁴.

¹ MARTINEZ GARCÍA, E.: *El arbitraje en el marco de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento civil*, Tirant lo blanch, Valencia 2002, págs. 18 y 19

² Por un conjunto de estudios acerca de la Ley 30/1992 y su reflejo en la materia tributaria vid.: VVAA, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996

³ Por todos, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J. "Arbitraje sobre relaciones tributarias", en *Convención y arbitraje...*, op. cit., págs. 263 y ss. y "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", *QF* núm. 3, 2002, págs. 9 y ss.

⁴ "La introducción en el Derecho Tributario español de la fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992", en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, op. cit., pág. 187.

1.2. El arbitraje y otras fórmulas.

1.2.1. Caracterización.

Sin duda es paradójico pensar que las que hoy denominamos técnicas alternativas (a las judiciales) de resolución de conflictos han sido, históricamente, y en particular el arbitraje, la forma de resolver los litigios entre partes sin recurrir a la violencia. Sólo en un momento posterior se implantan los organismos judiciales permanentes, como nos enseñan los romanistas.

Ahora bien, si nos preguntamos acerca de la caracterización de cada una de estas técnicas lo primero que ha de decirse es que la doctrina tributarista, como es natural, acude a otros ámbitos jurídicos en los que las diferentes figuras han sido objeto de regulación.

En primer lugar, creemos que se debe destacar la caracterización que del arbitraje realiza CALVO ORTEGA para quien los rasgos esenciales de la figura son: que se trata de una técnica jurídica de decisión de pretensiones; que el árbitro es un sujeto independiente de las partes y que está fuera de la organización judicial⁵.

Las dificultades para delimitar esta figura se ponen de manifiesto desde que, como se constata, los dos primeros rasgos característicos son coincidentes con los propios de los órganos judiciales. Es la nota negativa de no pertenencia a la organización judicial la que concluye.

La voluntariedad para el sometimiento al arbitraje no se incluye por el autor citado razonablemente, toda vez que, como declara, defiende el arbitraje obligatorio en materia tributaria. En este sentido, sostiene también que la posibilidad de que en el órgano arbitral colegiado haya representantes de las partes en litigio, de manera similar a lo que ocurre en Derecho Mercantil con los órganos de arbitraje en materia de defensa de consumidores y usuarios, no altera la independencia del órgano, sobre todo porque siempre existen miembros imparciales, normalmente el presidente⁶.

En segundo lugar, respecto a la transacción las posiciones doctrinales coinciden al reconocerle un significado técnico jurídico de acuerdo o negocio, que aclara algún aspecto o bien zanja una diferencia mediante concesiones recíprocas. En definitiva, y de acuerdo con el art. 1809 del Código civil, se le reconoce la naturaleza de contrato por el que las partes dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa evitan la provocación de un pleito o ponen fin al que había comenzado⁷.

⁵ "En defensa del arbitraje tributario", *CT*, núm. 100, 2001, pág. 154

⁶ *Op. Cit.*, pág. 155.

⁷ En este sentido vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, págs. 44 y ss.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.- RUIZ HIDALGO, C.: "La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro. Especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial", *QF*, núm. 14, 2001, pág. 10.

Para terminar, una breve referencia a la conciliación y mediación cuya regulación en el ámbito administrativo, art. 107.2 de la Ley 30/1992, puede servir de caracterización general eventualmente trasladable al ámbito tributario.

La conciliación y la mediación son técnicas que sirven a la consecución de un acuerdo acerca de una cuestión controvertida o resuelvan un conflicto que las enfrenta. En la conciliación el tercero reúne y escucha a las partes pero no hace propuestas. El mediador por el contrario intenta acercar posiciones y, en su caso, propone los términos de un posible acuerdo. En este sentido, el mediador a diferencia del conciliador adopta una posición activa para la resolución del conflicto⁸.

1.2.2. Incidencia de los principios constitucionales tributarios en el posible ámbito objetivo de las técnicas convencionales.

En cuanto a la aplicación a la materia tributaria de las técnicas convencionales de resolución de conflictos existen dos planos de análisis de la cuestión, íntimamente relacionados. El primero es el de la aplicabilidad de la Ley 30/1992 a la materia tributaria y, consecuentemente, de los artículos 88 y 107.2 de dicha Ley, del que únicamente nos interesa el aspecto genérico y que coincide con el segundo plano al que acabamos de hacer referencia: la posible existencia de principios de la materia tributaria que eventualmente pudieran impedir la aplicación de las técnicas que analizamos.

Ahora bien, y en relación con lo anterior, cuando se habla de conflictos tributarios que se pueden plantear en la aplicación de una norma tributaria a un supuesto concreto, es necesario aclarar el origen del conflicto. Desde nuestro punto de vista, las diferencias pueden surgir respecto de la interpretación de la norma y de su adecuación al presupuesto fáctico o pueden surgir incluso respecto de la dimensión del propio presupuesto fáctico. En el primer caso el conflicto surgirá normalmente por la concurrencia de conceptos jurídicos indeterminados, o por las dificultades técnicas que subyacen en la redacción de ciertos normas y de las que puede resultar que, en no pocas ocasiones, a un mismo supuesto de hecho se pudieran aplicar regímenes tributarios completamente diferentes, eventualmente calificables como verdaderas opciones fiscales. En definitiva, el conflicto puede tener su origen en la interpretación del derecho y apreciación de los hechos o, también, en la propia existencia o dimensión de los hechos.

Si el conflicto surge de la medida de realización del hecho imponible nos encontraremos, normalmente, ante un problema de prueba. En este sentido, la Administración tributaria no siempre tiene en su poder todos los datos relevantes de un hecho imponible, sobre todo desde que el sistema tributario descansa en la colaboración de los obligados tributarios, que no solo proporcionan los datos relevantes desde el punto de vista tributario sino que, además, están obligados a custodiar los medios de prueba que permiten el contraste y verificación de lo declarado.

⁸ Vid. PALMA DEL TESO, Angeles de, "Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos", en PONT MESTRES, M. – PONT CLEMENTE, F. (coord.): *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, págs. 38 y ss.

Lo que sin duda es cierto es que la Administración en muchas ocasiones carece de los medios de prueba suficientes o de los medios humanos para obtenerlos.

¿Es posible entender que nuestros principios constitucionales admiten alguna solución paccionada de ambos tipos de conflictos?

Probablemente ofrece menos dudas la respuesta afirmativa respecto a la primera de las situaciones -la del conflicto en la aplicación de la norma- inescindible, desde nuestro punto de vista, de la situación de conflicto que se puede plantear por la calificación de los hechos. Subsumimos ambas situaciones en un mismo supuesto precisamente por entender que forman parte de un todo⁹.

La solución paccionada en relación con la dimensión de la realización del hecho imponible puede ofrecer un abanico mayor de objeciones.

En relación con estas fuentes de conflicto tanto la doctrina que defiende la introducción de técnicas convencionales como la que rechaza dichas técnicas argumentan en torno a dos postulados tradicionales de la materia tributaria: el de la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria y el de la indisponibilidad del crédito tributario.

En efecto y como se desprende de las primeras líneas de este trabajo, la consagración del principio de legalidad en materia tributaria puede entenderse como uno de los logros del moderno Estado de Derecho. Que la voluntad de la ley no pueda ser sustituida por la Administración constituye una garantía de justicia tributaria para los administrados.

No basta con que la ley delimite el hecho imponible. Además debe señalar quiénes son los sujetos pasivos, cuáles son los elementos de cuantificación del tributo y los regímenes de determinación de bases imponibles que resulten aplicables según la caracterización que de los mismos haga la Ley. Todo esto, que por sí permite vislumbrar un ámbito jurídico muy complejo, exige para su aplicación el desarrollo de un procedimiento, cuyos elementos esenciales han de ser fijados también por la ley, en el cual se han de producir todas las actividades probatorias que correspondan y que, en buena medida descansan en la colaboración que los obligados tributarios deben prestar para la correcta aplicación del sistema.

Y por ello, cuando el conflicto se plantea pudiendo impedir la realización de la voluntad de la ley en una aplicación concreta de la misma es perfectamente legítimo que el ordenamiento arbitre medios que posibiliten la solución de las controversias. Es por ello que suscribimos plenamente las palabras de FERREIRO cuando señala que la naturaleza de las técnicas de resolución de conflictos que nos ocupa no es la del contrato, negocio jurídico bilateral, fuente de obligaciones recíprocas, cuyo efecto consiste en constituir, modificar o extinguir una obligación, sino la propia del acuerdo, que "se refiere a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la Ley ha de aplicarse a unos hechos

⁹ Así lo entiende GARCÍA NOVOA, C.: "Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español", *RTT*, núm. 59, 2002, págs. 82 y ss.

concretos" En este sentido, continúa, "las partes nada dan, nada conceden; acatan la voluntad de la ley, fuente única de la obligación, delimitando su contenido sobre la base de una percepción acorde de los hechos y de una interpretación acorde de la ley" ¹⁰.

Se trataría, de regularse en nuestro ordenamiento, de técnicas de resolución de conflictos que permitirían, para los supuestos específicamente previstos en la ley y plenamente integrados en las normas sustanciales del ordenamiento tributario, la realización de los principios de justicia tributaria material. Estas soluciones podrían definirse de una manera muy genérica y comprensiva de técnicas muy diversas como fórmulas para la aplicación posible del sistema tributario a supuestos concretos que presentan dificultades de definición.

Ahora bien, si nos preguntamos acerca del ámbito en el que podrían desarrollarse esas fórmulas entendemos que sería perfectamente válida una normativa que tomase en consideración los supuestos contemplados en materia de actas con acuerdo reguladas en el art. 155 de la nueva LGT. De hecho, las actas con acuerdo son susceptibles de ser incluidas en el ámbito de las técnicas convencionales para la resolución de conflictos¹¹. En este sentido, se puede pensar incluso que la aplicación de fórmulas arbitrales en esos casos supondrá la concurrencia de mayores garantías, tanto para el administrado como para el interés público, por la intervención de un tercero independiente a ambas partes.

El citado art. 155 delimita el ámbito objetivo de las actas con acuerdo en los siguientes términos: "cuando para la elaboración de una propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario...".

La LGT ha querido claramente introducir una serie de supuestos relativos a cuestiones de derecho –concreción de conceptos jurídicos indeterminados, apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma- y de hecho: concreción de elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

La posibilidad de integrar este último supuesto ha sido puesta en tela de juicio por algunos autores. GARCIA OVIES, en este sentido, manifiesta un cierto temor ante la aplicación de técnicas convencionales en cuestiones de hecho porque podría suponer la negociación sobre algo que no ofrece duda. La misma autora, al fin, matiza sus propias objeciones, seguramente por conocer la evidencia de que ciertos acuerdos pueden resultar muy útiles a la actividad inspectora¹².

¹⁰ "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", cit., pág. 15.

¹¹ En este sentido, MARTINEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo*, Marcial Pons, Madrid 2004.

¹² "Procedimiento de inspección", en VVAA, CALVO ORTEGA, R. (DIR), *La nueva Ley General Tributaria*, Cívitas, Madrid, 2004, 554 y ss.

El tema planteado tiene sin lugar a dudas muchos y variados aspectos. Si entendemos que el principio de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario constituyen pilares de la teoría del tributo y los interpretamos de una manera dogmática y literal ignorando la realidad y la aplicación de los tributos, podría resultar imposible admitir el ámbito objetivo de las actas con acuerdo.

Sin embargo, si nos situamos en un plano aplicativo, conscientes de las dificultades a que están sometidos administrados y administración, sobre todo por la complejidad del sistema tributario, tendremos que admitir soluciones legales que propicien la aplicación del ordenamiento tributario. La naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria no significa únicamente que la ley debe señalar todos y cada uno de sus elementos esenciales y que cuando se aplique esa ley se ha de hacer con minucioso respeto a su voluntad sin que sea posible ningún tipo de pacto o acuerdo acerca del contenido de esa obligación.

Siendo todo cierto aunque matizable, hay que añadir que la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria o, lo que es igual, la concepción del tributo como una obligación legal supone la existencia de un ordenamiento que haga posible la aplicación del tributo, para la que no sólo es relevante la voluntad legalmente manifestada sino, también, las especiales circunstancias de hecho que se producen en cada aplicación de la norma. En estos términos, finalmente, entendemos las palabras de Ferreiro cuando señala que “en cuanto a los hechos el acuerdo será posible siempre que con él se despeje una incertidumbre que no pueda ser vencida con la normal diligencia que cabe exigir de toda actuación administrativa...El acuerdo puede producirse siempre que se presente un grado de incertidumbre en la percepción de los hechos relevantes para la exigencia del tributo que no pueda reducirse con una actuación normal del órgano administrativo encargado de aplicar el tributo”¹³.

Siendo esta nuestra posición, resulta claro que los conflictos dirimibles a través de técnicas convencionales de resolución de conflictos no tienen que limitarse estrictamente a los supuestos enumerados por la LGT para las actas con acuerdo. Podrían incluirse en su ámbito también los múltiples conflictos que se plantean en materia de recaudación, lo que nos conduce a analizar la especial posición en que la Ley Concursal española, que entró en vigor en 1 de septiembre de 2004, coloca a la Administración y a los créditos tributarios.

2. La terminación del procedimiento de recaudación a través del Convenio concursal.

En la esfera del Derecho concursal, la terminación convencional entre los acreedores y el deudor se presenta como la forma idónea de finalizar el procedimiento de cobro.

Ante la multiplicidad de los procedimientos concursales que existían con la legislación anterior –quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, procedimientos de quita

¹³ “ Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *QF*, núm 9, 2003, pág. 16.

Una interesante reflexión relacionada con la estimación indirecta se formula por Y. MARTINEZ MUÑOZ, en *Las actas con acuerdo*, op. cit., págs. 141 y ss.. Es posible que la reflexión contenida en esta página puedan contribuir a dilucidar las dudas que en ese análisis se manifestaban.

y espera-, La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal ha optado por la unidad del procedimiento, al que denomina concurso. Este procedimiento puede terminar de dos formas posibles, a través del Convenio o la Liquidación. Sin embargo, la terminación por Convenio no excluye que, por ejemplo, ante el incumplimiento reiterado del concursado o los acreedores, el órgano judicial tenga que proceder a la apertura de la Liquidación. La solución liquidatoria del concurso está prevista para cuando sea imposible alcanzar un acuerdo, pero siempre de forma subsidiaria respecto al convenio.

La Ley Concursal fomenta la terminación a través del convenio como la solución normal del Concurso a través de una serie de medidas orientadas a alcanzar la mayor satisfacción de los acreedores. El convenio se configura como un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de gran amplitud¹⁴, sobre todo si lo comparamos con la regulación anterior:

Asimismo, la jurisprudencia, incluso con la anterior normativa, reitera la naturaleza transaccional del convenio, que permite a las partes pactar sin más limitaciones que las resultantes de su contrato o las derivadas de la normativa concursal¹⁵.

Para facilitar la terminación del Concurso con la aprobación del Convenio, la Ley Concursal permite que un Convenio pueda contener distintas propuestas alternativas que atiendan a las pretensiones de aquellos acreedores que, a tenor de la legislación concursal, aunque no se encuentren afectados por el Convenio, opten al mismo en aras de la continuidad de la actividad empresarial. Justamente la continuidad de la empresa, traducida en un plan de viabilidad, se ha convertido en el objeto superior del Convenio. Por esa razón, la Exposición de Motivos de la Ley Concursal señala que "aunque el objeto del concurso no sea el saneamiento de empresas, un convenio de continuación puede ser instrumento para salvar las que se consideren total o parcialmente viables, en beneficio no sólo de los acreedores, sino del propio concursado, de los trabajadores y de otros intereses".

El convenio se convierte en el medio, no el fin del concurso, para solucionar el daño económico que produce la liquidación de las empresas, aunque ello comporte un cierto sacrificio por parte de los acreedores al primar el interés general sobre el particular a través del principio de conservación de la empresa¹⁶.

¹⁴ Vid. Exposición de motivos de la Ley 22/2003, Concursal.

¹⁵ Vid. SSTs de 20 de noviembre de 1928, 30 de noviembre de 1932, 26 de junio de 1945, 30 de mayo de 1959, 4 de julio de 1966. La SAP de Madrid de 21 de junio de 1989, ha declarado: "sin que en ningún caso la denominación de negocio jurídico complejo, de institución integrada por factores contractuales de interés privado y procesales de interés público, o de negocio jurídico sui generis, quieran desconocer o negar el carácter transaccional que en esencia tiene".

¹⁶ Vid. sobre el principio de conservación de la empresa, GARCÍA MARTÍNEZ, R.: "La conservación de la empresa como principio de Derecho Concursal", *Revista de Derecho Privado*, t. LXX, 1986, pág. 421; SORILLO NAVARRO, J.A.: "Suspensión de pagos", *Revista General del Derecho*, n° 184-185, 1960, pág. 3; VERDERA Y TUELLS, E.: "Aspectos económicos y jurídicos de la reforma del Derecho Concursal: La supervivencia de las empresas en crisis", *Revista Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, monográfico "Estudios sobre el Anteproyecto de la Ley Concursal", n° 8, 1985, págs. 180-182.

La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales como acreedor no sólo no es extraña a los mismos sino que, muy al contrario, es usual que ésta sea uno de los principales acreedores de las empresas. En estos casos, la obligación tributaria sigue viva porque, hasta el momento, no ha podido extinguirse a través de cualquiera de los medios regulados en la LGT¹⁷.

El ordenamiento tributario prevé, en estos casos, -el art.10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria- que la Hacienda Pública pueda suscribir acuerdos o convenios en procesos concursales, con un límite: que las condiciones singulares no pueden ser más favorables al deudor que las recogidas en el acuerdo general que ponga fin al proceso concursal. La Ley General Presupuestaria exige la correspondiente autorización del órgano competente de la Administración tributaria para que ésta pueda suscribir el Convenio¹⁸. Asimismo, el citado precepto también regula el derecho que tiene la Hacienda Pública para, en virtud de sus créditos privilegiados, abstenerse de intervenir en el proceso concursal.

La Ley General Tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 164.4, regula, en términos similares a la Ley General Presupuestaria, los derechos de la Hacienda Pública en un procedimiento concursal: suscribir el Convenio o abstenerse. Para la suscripción y celebración de acuerdos y convenios se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración Tributaria¹⁹.

A mayor abundamiento, las pautas de actuación en los procesos concursales se concretan en el ámbito interno de los órganos de recaudación de la Administración tributaria a través de una Circular y de una Instrucción²⁰. Resulta muy criticable que sean disposiciones domésticas, que -no se olvide- ni siquiera poseen rango de normas jurídicas de general aplicación, las que precisen de qué forma debe procurarse en estos casos el interés público²¹.

Por todo ello, los órganos de recaudación deberán comprobar si el procedimiento concursal se inició de forma necesaria, es decir, por sus acreedores, o voluntaria, por el propio

¹⁷ Sin embargo, la participación de la Hacienda Pública en los procesos concursales no puede hacernos olvidar una de las manifestaciones del privilegio con que cuenta la Administración: la autotutela ejecutiva.

¹⁸ Vid. art.129.4 de la LGT.

¹⁹ El artículo 96 del RGR (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) señala que la "autorización para dicha suscripción será competencia de la Dirección General de Recaudación, de los Delegados de Hacienda Especiales y de los Delegados y Administradores de la Hacienda con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda". En cualquier caso, el citado artículo está derogado en su mayoría por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Por otra parte, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación prevé en el artículo 119 la "Personación de la Hacienda Pública en otros procedimientos de ejecución", dónde se regula que "serán competentes para la autorización de dicha suscripción los órganos de recaudación a los que se refieren las normas sobre atribución de competencias, con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda".

²⁰ Vid. Circular 3/90, de 25 de junio, de la Secretaría General de Hacienda, así como la Instrucción del Departamento de Recaudación de 27 de marzo de 1995.

²¹ La Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 establece una serie de factores en orden a delimitar su actuación con el deudor: 1. Mejor gestión recaudatoria. 2. La viabilidad empresarial y el mantenimiento del empleo y la actividad económica. 3. Origen de la deuda, es decir, si es consecuencia de condicionamientos económicos o de actuaciones fraudulentas.

deudor y, a la vista de la información recabada sus esfuerzos deberán encaminarse de manera preeminente a la pervivencia jurídica y económica del deudor, en virtud del principio de conservación de la empresa. Ello no impide que la Hacienda Pública pueda estimar oportuno ejercer el derecho de abstención y, por lo tanto, ejecutar el crédito tributario, en virtud del privilegio del que goza, sobre los bienes del concursado.

Como vemos, en esta materia el ordenamiento tributario español es más permisivo a la hora de admitir técnicas negociales capaces de asegurar la efectividad de la obligación tributaria y, por ende, su extinción. Ello se debe a que, en ocasiones, las dificultades económicas por las que atraviesa el deudor no aconsejan otra solución que una rebaja en la cuantía del crédito pues, en otro caso, el derecho del acreedor tributario puede verse totalmente insatisfecho y, en consecuencia, el interés público plenamente quebrantado.

Para evitar esta indeseada consecuencia, tanto el 10.2 de la LGP como el art.164.4 de la LGT delimitan el alcance de unos de los principios básicos sobre los que se asienta el Derecho español: la indisponibilidad del crédito tributario²². La Ley General Tributaria se remite en el ejercicio de este derecho a lo dispuesto en la legislación concursal.

Pues bien, el derecho de abstención y el derecho a suscribir convenios ejercitados en los procesos concursales serán el objeto de nuestro análisis a efectos de determinar la existencia de técnicas transaccionales en la Ley Concursal. Pero antes, debemos concretar las garantías del crédito tributario en la LGT, para después atender a la clasificación que de los créditos tributarios hace la Ley Concursal.

3. Las garantías del crédito tributario en la Ley General Tributaria 58/2003.

Las garantías del crédito tributario se pueden definir como facultades, o derechos que sin ser esenciales al propio crédito, son otorgados por la ley a la Administración con el fin de facilitar y asegurar la satisfacción del interés del acreedor²³. Las garantías pueden ser de carácter real y de carácter personal, refiriéndose en este estudio tan sólo a las garantías de carácter real. Sin embargo, debemos diferenciar entre el privilegio general, como una prioridad de cobro que no se centra en ningún bien concreto, y las garantías reales. En cualquier caso, tanto en los casos de garantías reales como en la preferencias para el cobro, lo que hay es una voluntad de la ley de reforzar la posición jurídica del titular de los créditos, es decir, la Hacienda Pública.

Así, cuando se atribuye al crédito tributario la calificación de "crédito privilegiado", ello no supone conferir al ente público ningún derecho especial sobre los bienes del deudor; ya que no se trata de ningún derecho real. El privilegio es una simple cualidad del crédito cuya eficacia se pone de manifiesto en el momento del concurso como preferente, es decir, el titular del crédito tiene una facultad concedida por la Ley para que su crédito sea satisfe-

²² Vid. CALVO ORTEGA, R.: "Ordenamiento tributario", en AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 72.

²³ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: "La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Volumen II, Homenaje a F. Sainz de Bujanda, IEF, 1991, pág. 1079.

cho con prioridad respecto a otros acreedores²⁴. En una situación de insolvencia, la preferencia general del cobro de la Hacienda Pública se pondrá de manifiesto cuando, previo embargo y enajenación de los bienes del deudor; se proceda a repartir el valor de los mismos. Si bien no cabe una inscripción registral al no ser un derecho real, la Hacienda Pública puede acceder al registro a efectos de garantizar el cobro mediante la anotación preventiva de embargo, haciendo oponible el crédito frente a cualquier derecho no inscrito antes de que aquélla hubiese practicado la anotación²⁵.

El artículo 77 de la Ley General Tributaria²⁶ establece un privilegio para el cobro de los créditos tributarios "*vencidos y no satisfechos*", es decir, los derivados de cualquier tributo²⁷, respecto de los que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que hayan sido satisfechos, a favor de todas las Haciendas Públicas, estatal, autonómica y local.

Este derecho de prelación se articula para los créditos vencidos, es decir, respecto a los que haya transcurrido el plazo para autoliquidar e ingresar; aunque no se encuentren cuantificados. Ciertamente el privilegio se pone de manifiesto en el momento de la ejecución del patrimonio del deudor; cuando se reparte el valor de los bienes del deudor entre los acreedores y es entonces cuando el crédito tributario tiene que estar liquidado. En este caso, la actividad cuantificadora de la Administración ha podido desarrollarse previa comprobación limitada o, previo desarrollo de actuaciones de comprobación por los órganos de inspección, dirigida al descubrimiento de los hechos ignorados por la Administración. En ambos casos, el derecho de prelación alcanzará a la cuantía determinada. Sin embargo, la cuestión dudosa que se nos plantea afecta al supuesto en que la determinación de la cuantía se produce después de una comprobación limitada, y, a posteriori, a través de una actuación inspectora se ponen de manifiesto hechos desconocidos por la Administración y que impliquen un aumento de la deuda tributaria. Es evidente que una vez que se ha ejecutado el crédito por parte de la Administración el resto de acreedores podrían haber iniciado el procedimiento de ejecución de los bienes del deudor. La cuestión es si, en el

²⁴ Vid. STS de 10 de noviembre de 1977, R. 4181.

²⁵ En la práctica se ha venido encauzando el ejercicio de la prelación general a través de la práctica de anotación preventiva de embargo, que se ha configurado como una condición de aplicabilidad de la preferencia de cobro. ARRANZ DE ANDRÉS ha precisado que aunque tal preferencia no tenga su origen en la citada anotación sino en la ley, se le está dando al derecho de prelación ciertas notas de eficacia erga omnes, definitorias de toda garantía real. Cfr. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: "Sobre la naturaleza del Derecho de Prolación General de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 de julio de 1997", JT, nº 15, 1998, pág. 25-38.

²⁶ El artículo 77.1 de la LGT establece que "la Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, en cuanto concorra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley".

²⁷ El alcance es sobre cualquier deuda tributaria y clase de tributo, tanto si se trata de tributos que recaen sobre bienes objeto de prelación como si se trata de tributos que gravan otros bienes distintos o cualesquiera otros objetos imponibles. Vid. CASADO OLLERO, G., FALCÓN y TELLERÍA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, págs. 611-613, y, RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas-REDF*, nº 30, 1980, pág. 197; TRUJILLO GONZÁLEZ, E.: "Prelación de la Hacienda Pública en el cobro de los créditos tributarios y las tercerías de dominio", *CT*, nº 17, 1976, págs. 139 y ss.

supuesto reseñado de que el crédito tributario viese incrementada su cuantía después de la comprobación, se podrá oponer la Administración a la ejecución de otros créditos, cuando el procedimiento estuviese iniciado.

En este sentido entendemos que podrían aplicarse los artículos 614 y 615 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, lo que aconsejaría que cuando la Administración ejercita el derecho de prelación y ante la necesidad de cuantificar el crédito, los órganos de inspección practicasen la comprobación y liquidación definitiva correspondiente²⁸. Esta solución, desde nuestro punto de vista, añadiría seguridad jurídica a los procedimientos que se puedan sustanciar al amparo del art. 77, cuando existan otros acreedores.

Tiene una eficacia *erga omnes*, con la sola excepción de aquellos acreedores que lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro, con anterioridad a la fecha en que se haya hecho constar en el mismo el derecho de la Hacienda, mediante la anotación preventiva de embargo.

Como ha señalado SANCHEZ PINO, a pesar de la confusión jurisprudencial existente, el artículo configura un privilegio general a favor de los créditos tributarios frente a cualquier otro acreedor; "estableciendo, a continuación, como única excepción a esta regla general, a los titulares de los derechos reales debidamente inscritos frente a los que es necesaria la anotación preventiva del crédito tributario, a fin de evitar que se le antepongan en su preferencia de cobro"²⁹.

De ahí que, en el supuesto de que la Hacienda Pública practique la anotación preventiva de embargo sobre bienes en el Registro correspondiente, según lo establecido en el artículo 81 de la LGT, se refuerza la preferencia genérica del artículo 77 del mismo. Continúa el anterior autor afirmando que, "el privilegio establecido en este precepto recae sobre la totalidad del patrimonio del deudor, ya que la satisfacción del crédito tributario podrá hacerse con el producto obtenido con la venta de los bienes del deudor cualesquiera que sea su naturaleza, y lo que añade el artículo 132 (actual 81), para el caso de que se produzca anotación preventiva de embargo, es la preferencia específica sobre el bien al que se refiera dicho embargo"³⁰.

Además del privilegio general, la LGT prevé otros privilegios especiales. El artículo 78 de la Ley General Tributaria³¹, regula la figura de la hipoteca legal tácita, privilegio especial que

²⁸ El artículo 614 señala que "quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al de acreedor ejecutante podrá interponer demanda de tercería de mejor derecho, (...). Y en ningún caso se permitirá segunda tercería de mejor derecho, que se funde en títulos o derechos que poseyera el que la interponga al tiempo de formular la primera". Asimismo, el apartado 2 del artículo 615 del mismo cuerpo normativo prevé que "no se admitirá demanda de tercería de mejor derecho después de haberse entregado al ejecutante la suma obtenida mediante ejecución forzosa (...)".

²⁹ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales de la Suspensión de Pagos*, Aranzadi, 1997, Pamplona, pág. 142.

³⁰ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales...*, op. cit., págs. 144-145.

³¹ A tenor del citado artículo, "en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y el inmediato anterior".

posibilita que el crédito afecte a bienes y derechos específicos para su realización. Además, la hipoteca legal tácita existe y surte efectos sin necesidad de acto constitutivo expreso, ni de inscripción registral. La LGT establece con esta figura un derecho de prelación absoluto de la Hacienda estatal, autonómica y local frente a todos los acreedores *-erga omnes-*, incluso frente a los que hubiesen reforzado su crédito mediante la constitución de un derecho real de garantía inscrito con anterioridad al de la Hacienda³². De ahí que el privilegio especial quede limitado a los tributos que graven periódicamente bienes o derechos inscribibles, y sólo respecto de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediatamente anterior³³.

Una de las cuestiones que precisan ser analizadas es el significado de la expresión que utiliza la Ley: "las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior".

Pues bien, si atendemos a lo establecido en el artículo 35.2 del Reglamento General de Recaudación en vigor; y a la jurisprudencia consolidada³⁴, debemos precisar que la Hacienda Pública sólo puede utilizar esta garantía para el cobro de las deudas correspondientes a la anualidad correspondiente a la de la fecha de inscripción del bien o derecho por parte del tercero adquirente o por cualquier otro título y, al año inmediato anterior. Ello no obsta para que la Hacienda Pública pueda garantizar el cobro de anualidades anteriores a las mencionadas a través de la constitución de la hipoteca especial, si bien sus efectos se producen a partir de su inscripción³⁵.

Atendiendo a naturaleza del artículo 78 de la LGT, ha de tratarse de tributos de naturaleza real y directos, ya que se exige que graven bienes o derechos inscribibles en un Registro público o sus productos, así como que se trate de gravamen periódico. A pesar de los denodados esfuerzos por ampliar el ámbito de aplicación de la hipoteca legal tácita, no cabe duda de que el legislador se está refiriendo a los tributos que graven bienes o derechos inscribibles en un registro público. Si por registro público debemos entender los registros que se refieran a la propiedad de los bienes y que tenga una eficacia de publicidad material, sólo podría ser el Registro de la Propiedad, quedando fuera, por ejemplo, el Registro de Permisos de Circulación de Automóviles de las Jefaturas Provinciales de Tráfico. En cualquier caso, supone una restricción en nuestro sistema tributario, al quedar exclu-

³² En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS ha puntualizado que la hipoteca legal tácita tienen la condición de derecho real, "al que se ha cualificado, otorgándole un especial derecho de prelación o preferencia". Cfr. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: Las garantías reales del crédito tributario, tesis doctoral, inédita, pág. 124-126, citada por GARCÍA NOVOA, C.: "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 346.

³³ Sin embargo, debemos destacar que existe alguna doctrina que niegue que la hipoteca legal tácita sea un derecho real de garantía, Equipo de Redacción de Jurisprudencia Tributaria: "¿Existe la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT?. Una interpretación heterodoxa. STS de Comunidad Valenciana de 4 de julio de 1998", JT, n.º 15, 1998, pág. 12; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, pág. 191.

³⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1979 (RJ 1979/4448) y de 12 de diciembre de 1988 (RJ 1988/9827). Asimismo, STS de Cantabria de 25 de noviembre de 1997 (JT 1997/1398); STS de Murcia de 26 de mayo de 1997 (JT 332/1997).

³⁵ Vid. artículo 36.1 del RGR.

dos del ámbito protector del artículo 78 la mayor parte de impuestos estatales, autonómicos y locales. De este modo, la prelación que otorga el citado artículo se circunscribe al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Gravamen sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes y, en su caso, al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica³⁶, es decir, que de forma efectiva la Hacienda Local goza de este derecho de prelación.

La Ley General Tributaria regula en el artículo 79.2, un derecho real de garantía a favor de la Hacienda Pública: el derecho de afección. Supone que los bienes y derechos transmitidos “quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles”.

El carácter real de este derecho radica en que el acreedor puede ejecutar el bien para la satisfacción del tributo, con independencia de quien sea el propietario o poseedor de ella, salvo que concurran las circunstancias de exclusión de la garantía. El artículo 79 alcanza tanto a los créditos estatales, como autonómicos y locales, así como a los créditos vencidos y no satisfechos, a los no vencidos, e incluso a los no liquidados³⁷.

El artículo 79.3 de la LGT amplía el derecho de afección al supuesto en que la Ley del Impuesto que grava la transmisión conceda un beneficio fiscal cuya efectividad depende de una condición resolutoria. En ese sentido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección. En el supuesto de que el obligado tributario no cumpliera con la condición impuesta por la Ley, la liquidación tendrá un importe mayor, y el órgano competente debe proceder a comunicarlo al registrador competente para que haga constar dicho importe en la nota marginal de afección³⁸.

La Hacienda Pública goza de un derecho preferente absoluto para el cobro de los tributos de graven la transmisión, adquisición o importación de los bienes que se encuentren en poder del deudor –ISD, ITPAJD, IVA, Renta de Aduanas–.

Por último, si bien la Ley General Tributaria limita esta garantía a los impuestos que gravan la transmisión de bienes, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el artículo 64, ha exten-

³⁶ Vid. sobre este tema, SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales...*, op. cit., págs. 154-156.

³⁷ Cfr. CASADO OLLERO, G., FALCÓN y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias...*, op. cit., pág. 618-619.

³⁸ GARCÍA NOVOA se muestra bastante crítico con la regulación del apartado 3 del artículo 79, puntualizando que “se trata de una garantía que no se compadece en exceso con la propia dogmática del beneficio fiscal, ya que si el presupuesto de hecho de una exención o bonificación incorpora una condición, ha de reputarse que el presupuesto del beneficio no ha surgido sin la verificación de la misma y por lo tanto, no existe un riesgo para el crédito tributario susceptible de ser protegido por una garantía. Además de la imperfección técnica de esta categoría, los posibles problemas a que responde este precepto deben resolverse, a nuestro juicio, a través de medidas cautelares, por lo que la Ley 58/2003 debería haber prescindido de la misma”. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación...”, op. cit., pág. 361.

dido el derecho de afección a los bienes inmuebles por el pago de la totalidad de la cuota tributaria pendiente por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los supuestos de cambio en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto³⁹.

El artículo 79 de la Ley General Tributaria ofrece una protección más amplia que la del artículo 78 del mismo cuerpo normativo, no sólo respecto de la Hacienda Local, sino también de los tributos estatales y autonómicos. Si, además, tenemos en cuenta el artículo 64 de la LHL, la hipoteca legal tácita no tiene la virtualidad práctica que tuvo tiempo atrás en relación con las antiguas Contribuciones Territoriales, quedando prácticamente circunscrita al referido impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica⁴⁰.

El artículo 80 de la Ley General Tributaria hace referencia a los tributos aduaneros, regulando un derecho de retención sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la deuda aduanera y fiscal, siempre que no se haya garantizado de forma suficiente el pago de la misma. Se trata de una mera facultad o excepción que la Hacienda Pública puede alegar frente a la pretensión del deudor o un tercero que demanda la restitución de la cosa. Este derecho sólo autoriza a mantener la posesión de la cosa, sin que pueda enajenarse. Su eficacia es muy limitada y se entiende más como un instrumento de efectividad para los derechos de afección y de prelación general que con carácter autónomo. Actúa como excepción a la demanda de restitución del obligado pero no permite recuperar la posesión si se ha perdido⁴¹.

En definitiva, la Ley General Tributaria regula las garantías del crédito tributario que se pondrán de manifiesto en cualquier proceso de ejecución, ya sea singular o universal. Sin embargo, en los procesos concursales o universales, las garantías del crédito tributario quedan subordinadas a la clasificación que de todos los créditos que integran la masa pasiva del concurso haga la legislación específica. Llegados a ese punto la Hacienda Pública tiene que decidir la posición que adopta en el proceso concursal de acuerdo con el abanico de posibilidades que la legislación vigente prevé, la LGT, la LGP y la Ley Concursal, sin olvidar que, a pesar de la discrecionalidad que goza, la Hacienda Pública es garante del interés general.

4. La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales.

4.1. Concurrencia de los procedimientos concursal y tributario⁴².

La Hacienda Pública como acreedora tiene su propio procedimiento ejecutivo para hacer efectivos los créditos tributarios. Constituye éste una de las manifestaciones más sobresa-

³⁹ Artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁰ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales...*, op. cit., pág. 158.

⁴¹ MARTÍN QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2004, p. 435.

⁴² En otro orden de cosas, no podemos olvidar que cuando existan concurrencia de procedimientos tributarios y concursales, la Ley Concursal será la norma que se aplique respecto al derecho material, tal y como se indica en el artículo 164.2 de la Ley General Tributaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso.

lientes del privilegio de autotutela de la Administración, al permitirle disponer de un procedimiento administrativo para ejecutar sus propias decisiones, sin necesidad de solicitar el auxilio judicial.

A tenor de la Ley Concursal, artículos 49 y ss, cuando el juez declare el inicio del concurso puede existir concurrencia de ambos procedimientos y, por lo tanto, la *vis atractiva* del procedimiento concursal puede afectar al citado privilegio. No es este un tema baladí, ya que la suspensión o continuidad del procedimiento de apremio va a suponer la inclusión o no de los créditos tributarios en la masa activa del concurso, dependiendo de las fechas de declaración del concurso -cuando se dicte la declaración de concurso, ya que produce efectos de inmediato, según se desprende del artículo 21.2 de la Ley Concursal- y de la providencia de apremio.

En el supuesto de que la Hacienda Pública inicie el procedimiento de apremio con anterioridad a la declaración del procedimiento concursal por parte del juez, el artículo 164.I.b) de la LGT señala que "el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso". Se exige que la fecha de la providencia de embargo sea anterior a la fecha de la declaración y, además, como ha indicado PITA GRANDAL, que dicha providencia se haya notificado al obligado tributario. De esta forma, continúa la autora, la notificación constituye requisito de iniciación, de tal modo, que la fecha relevante para determinar la aplicación del privilegio es la de la notificación de la providencia de apremio⁴³.

Si así fuere, el procedimiento de apremio podrá continuarse para ejecutar aquellos bienes del concursado que cubran el crédito tributario, con el límite previsto en el artículo 55.I LC, "siempre que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional". Es decir, el privilegio de autotutela de la Hacienda Pública queda limitado por un interés general, como es el principio de conservación de la empresa, que tiene incidencia no sólo en los acreedores, sino en el propio concursado, en los trabajadores y en el interés social. En este caso, la Ley Concursal prima la continuidad de la actividad frente a la protección del crédito tributario a través del privilegio de autotutela ejecutiva.

Finalmente, si la Hacienda Pública continúa con el procedimiento ejecutivo haciendo efectivo el crédito en su totalidad, se expondrá a la interposición de tercerías de mejor dere-

⁴³ PITA GRANDAL llega a esta conclusión analizando el artículo 164.I.b), que a tenor del mismo, "emplea dos conceptos, providencia de apremio y providencia de embargo. Si tenemos en cuenta que el artículo 167.I de la LGT dispone que <<el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario>> resulta que la notificación constituye requisito de iniciación. Por lo tanto si bien el período ejecutivo en materia tributaria se inicia cuando finaliza el período de ingreso voluntario, el procedimiento de apremio requiere la providencia de apremio notificada al obligado tributario". Esta interpretación es coherente con el artículo 55.I de la Ley Concursal, que admite la continuidad de aquellos "procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio(...), todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor". Conferencia pronunciada en las "Jornadas sobre la Ley Concursal", organizadas por la Universidad de Vigo, 16 y 23 de abril de 2004, Centro Social Caixanova, Vigo. (En prensa, en el Libro Homenaje al Prof. Rafael Calvo Ortega).

cho por otros acreedores que consideren que tenían un crédito más privilegiado, pero los créditos tributarios estarían satisfechos y, desde luego, no formarían parte del procedimiento concursal.

Por otra parte, en la medida en que el artículo 164.4 de la LGT permite la compensación de créditos entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, puede entenderse que existe una preferencia del procedimiento ejecutivo frente al concursal, siempre que los requisitos exigidos concurren con anterioridad a la declaración. En este sentido, el artículo 58 de la LC regula la prohibición de compensación de los créditos y deudas del concursado, excepto cuando se haya iniciado o procedido a la compensación antes de la declaración del concurso⁴⁴. El artículo 71 de la LGT prevé la compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del obligado tributario como una de las formas de extinción de la deuda tributaria. La compensación se acordará de oficio —únicamente cuando las deudas tributarias se encuentren en período ejecutivo— o a instancia del obligado tributario —que podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo—. Para proceder a la compensación no es necesario que se haya dictado la providencia de apremio, únicamente que las deudas se encuentren en el período ejecutivo. En cualquier caso el derecho de la Hacienda Pública a compensar las deudas con el obligado tributario subsiste en situaciones de insolvencia, como veremos más adelante.

Por otra parte, los créditos tributarios con garantía real sobre bienes del concursado sólo pueden ejecutarse a expensas de lo que resulte en el convenio o la liquidación del patrimonio, siempre que dicha ejecución sea de una fecha anterior a la de la declaración del concurso por parte del juez competente. Sin embargo, el artículo 56.1 de la Ley Concursal prevé una excepción a la ejecución fuera del convenio de estos créditos, para el supuesto de que se practique sobre “bienes del concursado afectos a sus actividad profesional o empresarial o a una unidad productiva de su titularidad”. En ese caso, no se podrá iniciar la ejecución o realización forzosa de la garantía “hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación”.

No obstante, mientras estén paralizadas las acciones de ejecución, cualquiera que sea el estado de tramitación del concurso, el juez puede comunicar a la Hacienda Pública la opción de atender su pago con cargo a la masa y sin realización de los bienes y derechos afectos, tal y como se regula en el artículo 155.2 de la Ley Concursal. Entendemos que serían considerados, en virtud del artículo 90 de la Ley Concursal, como créditos especialmente privilegiados.

En este caso, los créditos tributarios con garantía real que puedan ejecutarse en virtud del artículo 56.1 de la Ley Concursal, no forman parte del procedimiento concursal.

⁴⁴ El artículo 58 se remite a su vez al artículo 205 de la misma Ley, donde se regula que “la declaración de concurso no afectará al derecho de un acreedor a compensar su crédito cuando la ley que rija el crédito recíproco del concursado lo permita en situaciones de insolvencia”.

En ambos casos, la Hacienda Pública puede optar por suspender el procedimiento de apremio o de ejecución en aras del principio de continuidad de la actividad empresarial y seguir con el procedimiento concursal, con lo que dichos créditos formarían parte de la masa pasiva del concurso.

En el supuesto de que en el momento de la declaración del concurso, la Hacienda Pública no hubiera iniciado el procedimiento de apremio, el artículo 55.1 de la Ley Concursal prevé que “no podrán iniciarse ejecuciones singulares, (...), ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”. En este supuesto, la Hacienda Pública tendrá que hacer valer sus derechos en la formación de la masa pasiva. Así, la Ley Concursal señala, en el artículo 86.2, que se incluyen en la lista de acreedores aquellos créditos reconocidos por sentencia, aunque no fuera firme, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, y los asegurados con garantía real inscrita en el registro público⁴⁵. Los créditos tributarios que estén recurridos en vía administrativa o jurisdiccional se reconocen como condicionales, pero disfrutan de los derechos que correspondan a su cuantía y calificación, en tanto no se resuelvan⁴⁶.

4.2. El derecho de abstención de la Hacienda Pública.

La Ley General Tributaria, en el artículo 164.4, reconoce el derecho de abstención respecto de los créditos privilegiados. Los créditos tributarios que gozan de privilegio son los que estén garantizados por hipoteca legal tácita, por derechos reales y todos aquellos créditos tributarios vencidos y no satisfechos, regulados en el artículo 77 de la LGT.

Asimismo, la Ley Concursal regula el derecho de abstención de los acreedores privilegiados. La jurisprudencia ha mantenido que el derecho de abstención sólo se le puede reconocer a “los créditos o acreedores singularmente privilegiados, especialmente privilegiados, o sólo privilegiados, por sí mismos, es decir que tengan reconocido algún carácter de los referidos por su causa u origen, intrínsecamente o genuinamente”, porque “el derecho de abstención obviamente constituye por su propio significado, contenido y efectos, un notorio privilegio de especial singularidad”⁴⁷. Supone que los acreedores privilegiados no se someten a los efectos del Convenio aprobado por el resto, de modo que estos acreedores pueden ejecutar sus créditos con bienes del concursado según la preferencia que la Ley Concursal les otorgue en la clasificación de los créditos.

El derecho de abstención del que goza la Hacienda Pública determina que sus créditos no se ven afectados por el convenio que pone fin al proceso concursal. Por razones de

⁴⁵ Ciertamente, el citado artículo añade que “no obstante, la administración concursal podrá impugnar en juicio ordinario y dentro del plazo para emitir su informe, los convenios o procedimientos arbitrales en caso de fraude, conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 53, y la existencia y validez de los créditos consignados en título ejecutivo o asegurados con garantía real, así como, a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica, los actos administrativos”.

⁴⁶ Cfr. artículo 87.1 y 2 de la Ley Concursal.

⁴⁷ Cfr. Sentencia de 11 de mayo de 1982 de la Audiencia de Burgos

política legislativa, el titular del derecho de abstención, que en principio se ve sometido a las reglas del proceso concursal por la *vis atractiva* de éste, puede optar por percibir de forma íntegra y ordinaria su crédito y no incluirse en el convenio con los demás acreedores⁴⁸.

En el caso de que la Hacienda Pública decida ejercer el derecho de abstención respecto de los créditos privilegiados, la Ley Concursal excluye a estos acreedores del quórum de constitución, aunque pueden estar presentes en las deliberaciones sin votar⁴⁹.

En concreto, la Hacienda Pública puede ejercer el citado derecho de abstención, pero no por la totalidad de sus créditos privilegiados. La Ley Concursal, como veremos más tarde, clasifica los créditos incluidos en la lista de acreedores como privilegiados, ordinarios y subordinados. Los créditos privilegiados se clasifican a su vez en créditos con privilegio especial —entre los que se encuentran los créditos tributarios garantizados con la hipoteca legal tácita y con derecho real—, y créditos con privilegio general —entre los que se hallan las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y los créditos tributarios que no gocen de privilegio especial—. Sin embargo, en este último supuesto, la Ley Concursal establece una limitación cuantitativa al ejercicio de este privilegio, cuando señala en el artículo 91.4, que sólo se podrá ejercer “para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública (...), hasta el cincuenta por ciento de su importe”.

Esto significa que sólo va a ejercer el derecho de abstención respecto de una parte del crédito tributario, el 50%, ya que la Ley Concursal califica de ordinarios el otro 50%, así como de subordinados a los intereses y las sanciones. La consecuencia es que respecto de estos créditos, que la Ley los califica como ordinarios o subordinados, no se puede ejercer el derecho de abstención y, por lo tanto, quedan sujetos al Convenio con el resto de los acreedores o, en su caso, a la Liquidación de los bienes del concursado sin privilegios.

A modo de conclusión, es la Ley Concursal la que limita el derecho de abstención reconocido en la normativa tributaria. También es cierto que la Hacienda Pública, como acreedor privilegiado, puede renunciar al derecho de abstención, y someterse al Convenio perdiendo el privilegio que el mismo le otorga. Son los artículos 164.4 de la LGT y 10.2 de la LGP los que legitiman la posibilidad de que la Hacienda Pública pueda suscribir el Convenio⁵⁰. En el caso de que así ocurra, la Hacienda Pública, si bien pierde el privilegio de sus créditos, tal y como se prevé en el artículo 72.2 de la LGT, quedando afectados por el

⁴⁸ Cfr. Artículo 135 de la Ley Concursal.

⁴⁹ Vid. artículo 123 de la Ley Concursal.

⁵⁰ MUÑOZ MERINO afirma que la Hacienda Pública no se puede reservar el derecho de abstención y a la vez acudir a la Junta de Acreedores. Es decir, “el derecho de abstención lo es tal porque acompaña a determinados créditos privilegiados, pero debe ser ejercitada conforme a un procedimiento tasado, hasta el punto de que el incumplimiento de éste supone el decaimiento del derecho subjetivo”. Cfr. MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del Crédito Tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Madrid, 1996, pág. 203.

Convenio, puede obtener un trato especial por esos créditos, según se deriva de la normativa concursal⁵¹.

4.3. La clasificación de los créditos tributarios en la Ley Concursal.

Si la Hacienda Pública no ejercita el derecho de abstención de todos o de parte de los créditos privilegiados, se somete al Convenio, aunque caben ciertas singularidades como veremos. Una cuestión previa a ésta implica analizar la clasificación que hace la Ley Concursal respecto a los créditos tributarios.

La declaración del concurso por el Juez produce la integración de todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, en la masa pasiva del concurso, según se dispone en el artículo 49 de la normativa concursal. La finalidad de la integración es conocer el importe total del pasivo del deudor, así como a los acreedores del suspenso, cualquiera que sea su naturaleza y condición jurídica⁵².

GARRIGUES considera que, en aras de la justicia, se impone, en los casos de un procedimiento concursal, una organización de defensa de los acreedores como colectividad⁵³, primando el principio de equidad y el tratamiento igual para todos los acreedores, es decir, el principio *par conditio creditorum* o tratamiento igual de los créditos.

Sin embargo, razones de política social o económica rompen el principio *par conditio creditorum*, y el legislador antepone determinados créditos a los que componen la masa⁵⁴, reconociendo que existen algunos que gozan de privilegio en el momento de cobrar respecto a los demás. Atendiendo a la naturaleza del crédito, el privilegio puede ser general —cuando recae en cierta clase de objetos—, o especial —si recae sobre bienes concretos vinculados directamente con el acreedor—. Asimismo, los créditos pueden ser ordinarios y subordinados, según lo dispuestos en el artículo 89 de la Ley Concursal.

Otra cosa es que, reconocido el privilegio del crédito tributario, la Ley Concursal establezca preferencias porque considera que un crédito es más digno de atención y, por ende, de pago anticipado respecto de otros créditos de la misma especie. Esta preferencia en el pago opera en el caso de liquidación del patrimonio del deudor, o cuando varios acree-

⁵¹ En sentido contrario a nosotros, SÁNCHEZ PINO escribe que "de esta forma la preferencia para el cobro de los créditos tributarios que se reconoce en el artículo 77.2 del texto definitivo de la nueva Ley General Tributaria, sólo se entenderá limitada por la Ley Concursal cuando se suscriba un convenio concursal que incluya a los créditos tributarios. Se rompe con esta disposición con la idea expuesta en la propia exposición de motivos de la Ley 22/2003 de reducción de los privilegios de los créditos tributarios, puesto que la reducción del privilegio general al 50% del importe del crédito tributario no procede ya en todo caso, sino sólo cuando la Hacienda Pública suscriba el convenio". Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: "La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal", *QF*, n° 8, 2004.

⁵² Vid. BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho Mercantil*, Tecnos, 10ª ed., Madrid, 1994, pág. 773.

⁵³ Vid. GARRIGUES, J.: "Derecho de las quiebras y de las suspensiones de pagos", *Revista de Derecho Privado*, Tomo XXIV, 1940, pág. 132, y en este sentido, TORRES de CRUELLES, J. Y MAS y CALVET, R.: *La suspensión de pagos*, Bosch, 2ª ed., Barcelona, 1995, págs. 67-68.

⁵⁴ Sobre el fundamento de política económica o social de los privilegios, vid. DIEZ PICAZO, L.: "Los créditos privilegiados en el concurso de acreedores", en *La reforma del Derecho de quiebra*, Madrid, 1982, págs. 290 y ss, así como el Dictamen del Consejo de Estado de 23 de enero de 1992, *Revista General de Derecho*, n° 579, diciembre, 1992.

dores con un mismo privilegio ejerciten el derecho de abstención en el Convenio y procedan a ejecutar sus créditos.

En particular merecen especial atención la regulación de los créditos tributarios que se califican como privilegiados y, además, preferentes. La idea de preferencia del Estado para el cobro de sus créditos supone una singularidad que redunde en un privilegio a la hora de estructurar la satisfacción de sus créditos⁵⁵. La razón del privilegio de los créditos tributarios establecida por la ley descansa en la importancia de los ingresos públicos para la existencia y el funcionamiento del Estado, es decir, la recaudación de los medios pecuniarios necesarios para el cumplimiento de sus fines⁵⁶.

El crédito tributario estará integrado de todos los elementos de la deuda tributaria, tal y como señala el artículo 58 de la LGT⁵⁷ que excluye de éste concepto a las sanciones. Esto no significa que las sanciones no sean parte del crédito tributario, aunque, como veremos luego, ni éstas, ni determinados elementos de la deuda tributaria tendrán carácter de créditos privilegiados.

La Ley Concursal califica como crédito con privilegio especial a "los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes hipotecados o pignoralos", gozando, además, de preferencia sobre todos los otros créditos con privilegio especial. El apartado 2 del artículo 90 de la LC, señala que "para que los créditos mencionados en los números 1º a 5º (el mencionado supra es el 1º) del apartado anterior puedan ser clasificados con privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstas en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita..."

El crédito tributario privilegiado especialmente sería, tal y como se regulan en el artículo 78 y 79 de la Ley General Tributaria, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Valor Añadido y Renta de Aduanas, así como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Estos créditos son los más favorecidos por la Ley Concursal, ya que al recaer sobre bienes concretos en caso de ejecución se cubre normalmente con suficiencia el capital del crédito más sus intereses, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía⁵⁸.

⁵⁵ Cfr. MAJADA, A.: *Práctica concursal*, Bosch, Barcelona, 1983, pág. 27.

⁵⁶ Vid. RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas, REDF*, N° 30, 1981, pág. 194, y; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *Crónica Tributaria*, n° 24-27, 1978.

⁵⁷ El citado artículo establece que "1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) el interés de demora; b) los recargos por declaración extemporánea; c) los recargos del período ejecutivo; d) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, (...)".

⁵⁸ Cfr. artículo 59.1 de la Ley Concursal. Vid. VÁZQUEZ IRUZUBIETA, C.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Dijusa, Madrid, 2003, pág. 748.

Asimismo, en el artículo 91 de la LC se prevén los créditos con privilegio general, entre los que se encuentran, atendiendo a la preferencia, "las cantidades correspondientes a retenciones tributarias (...) debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal"⁵⁹. Estas cantidades detraídas del sueldo de los trabajadores en cumplimiento de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta tendrían que estar ingresadas, pero permanecen en poder del concursado. El legislador reconoce el carácter privilegiado de este crédito y su preferencia respecto de otros créditos tributarios.

En el apartado 4º del mismo artículo se encuentran "los créditos tributarios y demás de Derecho público, (...) que no gocen del privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2º de este artículo". El legislador se refiere a todos aquellos créditos que gocen del derecho de prelación regulado en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, en que se incluirían no sólo los tributos, es decir, la cuota, sino también otros elementos de la deuda tributaria como los recargos, que no tienen naturaleza sancionadora⁶⁰. En este segundo supuesto, la Ley Concursal circunscribe el privilegio hasta el cincuenta por ciento del importe de dichos créditos⁶¹. De este modo, como ha señalado MONTERO DOMÍNGUEZ, "del monto total de la deuda es preciso detraer los privilegios de forma especial y los subordinados. Sobre la cifra restante es preciso realizar la operación divisoria para concretar el 50% que gozan de dicho privilegio"⁶².

El legislador limita el privilegio de los créditos tributarios por razones de política legislativa. Así, en el caso de que se procediera a la liquidación del patrimonio, si el privilegio general abarcara el cien por cien de los créditos tributarios y los créditos de la Seguridad Social, que suelen ser cuantitativamente los más importantes, los acreedores comunes no podrían hacer efectivos sus créditos. Limitando el privilegio del crédito tributario, el legislador asegura la posibilidad de que quede patrimonio para los acreedores comunes, entre los que también estaría la Hacienda Pública por el 50% restante. Con esta limitación la Hacienda Pública tendría que plantearse la posibilidad de renunciar al derecho de abstención y, de este modo, suscribir el Convenio con una propuesta alternativa para dichos créditos distinta a la establecida con carácter general⁶³.

⁵⁹ Las retenciones tributarias con la anterior normativa mercantil tenían el derecho de separación respecto de los otros créditos. Con la actual normativa, las retenciones tienen la consideración de crédito privilegiado en su cuantía íntegra.

⁶⁰ Vid. sobre este tema SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1974.

⁶¹ Sin embargo, algún autor ha apuntado otra interpretación de este precepto, en concreto VÁZQUEZ IRUZUBIETA señala que "este privilegio sólo puede abarcar el cincuenta por ciento del total de la masa pasiva, o lo que es lo mismo, no puede detraer más del cincuenta por ciento de la masa activa, destinada al pago de todos los créditos concursales que restan por ser satisfechos; esto es, los demás generales, los ordinarios y los subordinados". Cfr. VÁZQUEZ IRUZUBIETA, C.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Dijusa, 2003, Madrid, pág. 822.

⁶² Cfr. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: "Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", *TF*, nº 153, 2003, pág. 66.

⁶³ En este mismo sentido GARRIDO, "los privilegios de los créditos tributarios 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 ninguno 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", en GARRIDO, J.: "La graduación de los créditos", en *La reforma de la legislación concursal*, dirigida por ROJO, A., Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 234.

En cualquier caso, ambos créditos gozan de un privilegio de segundo grado respecto a los de privilegio especial porque se cobran sobre la totalidad de la masa activa, sin identificación alguna de los bienes.

El cincuenta por ciento restante del importe de los créditos tributarios que gocen de privilegio general, se califican por la Ley Concursal como créditos ordinarios y, necesariamente, en su caso, sometidos al convenio y sobre los que no existe el derecho de abstención. Pero, aun en el supuesto de que se procediera a la liquidación del patrimonio del concursado, estos créditos no pierden la condición de ordinarios. Es más, como hemos señalado *supra*, si la Hacienda Pública renunciase al derecho de abstención sobre el otro 50%, ambas partes quedarían sometidas al Convenio. Eso sí, un 50% como crédito ordinario y el otro 50% con la posibilidad de poder obtener un trato singular.

Por último, el legislador regula los créditos subordinados, y en primer lugar, califica como tales a aquellos que se comuniquen tardíamente al juez. Así en el caso de que la Hacienda Pública comunique de forma tardía el crédito al juez porque, por ejemplo, no se encuentra cuantificado en el momento de la declaración del concurso, el crédito tributario se califica como subordinado. Sin embargo, la Ley Concursal establece una excepción cuando para su determinación sea precisa la actuación inspectora, por lo que, una vez determinados e incorporados a la lista de acreedores, tendrán el carácter que les corresponda según su naturaleza.

Asimismo, a tenor de lo establecido en 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 dónde alcance la respectiva garantía”, y, “4º. Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias”.

Los intereses de demora serán todos aquellos que se hayan devengado desde el momento de finalización de plazo de ingreso en el período voluntario, por lo tanto, cantidades devengadas y exigibles, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta dónde alcance la respectiva garantía.

La Ley Concursal prevé expresamente que los créditos por multas y sanciones pecuniarias tengan el carácter de créditos subordinados.

4.4. La suscripción de convenio por parte de la Hacienda Pública.

Tal y como están clasificados los créditos tributarios en la Ley Concursal, supone asegurar la intervención de la Hacienda Pública en la totalidad de los Convenios, por su condición de acreedor como titular de créditos ordinarios o subordinados. Así las cosas, atendiendo a la normativa concursal, nos atrevemos a afirmar que, en la mayoría de los casos, al igual que ocurre con la Hacienda Pública, los acreedores con privilegio, especial o general, también van a ser titulares de créditos ordinarios e, incluso, subordinados. El legislador pretende con esta regulación que una gran parte de los acreedores se planteen aprobar el Convenio en primer lugar, lo que implica la pérdida del derecho de abstención, y en último caso, proceder a la liquidación del patrimonio atendiendo al privilegio y preferencia de los créditos.

La propuesta de convenio debe ser presentada por escrito y firmada por el deudor o los acreedores que la propongan. Para que se considere aceptada por la Junta de acreedores

una propuesta de Convenio será necesario el voto favorable de, al menos, la mitad del pasivo ordinario del concurso⁶⁴.

Además, debe contener proposiciones de quita o de espera, pudiendo acumularse ambas. La Ley Concursal establece límites respecto a la quita y espera de los créditos ordinarios, de tal modo que, “las proposiciones de quita no podrán exceder de la mitad del importe de cada uno de ellos, ni las de espera de cinco años a partir de la firmeza de la resolución judicial que apruebe el convenio”. Asimismo, en el caso de acreedores que gozan de créditos privilegiados e intervienen en el convenio, la Ley Concursal prevé la posibilidad de que este último tenga contenidos alternativos para todos los acreedores, u ofrezca diversas alternativas a los de alguna clase, es decir, a los privilegiados⁶⁵.

En cualquier caso, la Hacienda Pública como acreedor ordinario y subordinado se encuentra afectado por el Convenio sin poder abstenerse del mismo, de tal modo, que la posibilidad de que el Convenio recoja un tratamiento especial para los acreedores privilegiados, puede servir de acicate para concurrir al mismo respecto de los créditos con privilegio especial o general. Así, TORRES FERNÁNDEZ Y SÁNCHEZ SOCIAS, reafirman esta idea, al señalar que los acreedores que, teniéndolo reconocido, no hagan uso de su derecho de abstención, quedan obligados “como los demás acreedores”, pero esto no significa que tengan que recibir “el mismo trato que los demás acreedores”⁶⁶.

Según lo dispuesto en el artículo 125.1 de la Ley Concursal, para que sea aceptada una propuesta de convenio que atribuya un trato singular a ciertos acreedores, es necesario el voto favorable de la mitad del pasivo ordinario del concurso. En el supuesto de que opte por una propuesta alternativa en el convenio con el deudor, la Ley Concursal no regula ningún contenido mínimo, únicamente la LGT establece como límite a la actuación negociadora de la Administración Tributaria que el acuerdo, con las garantías que estime oportunas, no puede recoger unas condiciones singulares de pago más favorables para el deudor que las recogidas en el Convenio⁶⁷.

La normativa tributaria regula en el artículo 164.4 la posibilidad de que en el Convenio que pone fin al proceso concursal, la Hacienda Pública proceda a la compensación con los créditos del deudor, una vez que los créditos tributarios han sido ordenados atendiendo a la existencia de privilegios o no de acuerdo con la normativa concursal. Si bien, como vimos anteriormente, el artículo 58 de la LC establece la prohibición de compensación de créditos, la misma norma prevé la excepción en el artículo 205, cuando así lo permita la ley que rige el crédito –Ley General Tributaria, dónde no existe inconveniente en que lo haga en un procedimiento concursal–

En este caso, atendiendo al procedimiento concursal, estamos de acuerdo con TEJERIZO LÓPEZ en afirmar que sólo cabe la compensación de oficio –art. 73 LGT– y la compensación

⁶⁴ Cfr. artículo 124, párrafo 1º de la Ley Concursal.

⁶⁵ Cfr. artículo 100.2 y 102 de la Ley Concursal.

⁶⁶ *La Hacienda frente a las quiebras y suspensiones de pagos*, Instituto de Empresa, Madrid, 1992, págs. 111-113.

⁶⁷ Cfr. Artículo 164.4 de la LGT.

a instancia del obligado –art. 72 LGT⁶⁸. Como consecuencia de la compensación se extinguen las deudas tributarias. En el caso de que los créditos tributarios sean de una cuantía superior a los del obligado tributario-insolvente, la Hacienda Pública seguirá teniendo los mismos derecho y privilegios que respecto de la deuda original. Si, en caso contrario, reste parte del crédito del deudor se integrará en la masa activa del concurso.

En el caso de que los acreedores privilegiados voten a favor del Convenio, el mismo artículo mencionado, permite que se mantenga en el citado Convenio común a todos los acreedores las ventajas propias de su privilegio, con la condición de que estos acreedores queden sujetos a quita, espera, o a ambas, en la misma medida que los ordinarios.

Las distintas posibilidades de intervención de los acreedores privilegiados en el Convenio, en concreto la Hacienda Pública, facilitan la participación de los acreedores con derecho de abstención.

Pues bien, en ambos supuestos, la Hacienda puede reconocer una quita, la cual puede afectar a la deuda tributaria en sentido amplio (cuota, intereses, recargos) o sólo a determinados componentes de la misma, además de una espera. Y aquí, se recoge uno de los cambios normativos más importantes del procedimiento concursal: esto sólo es posible cuando los acreedores privilegiados voten a favor del Convenio. El artículo 136 Ley Concursal regula la eficacia novatoria respecto de los créditos de aquellos acreedores privilegiados que hubiesen votado a favor del Convenio, los de los créditos ordinarios y los de los subordinados, que “quedarán extinguidos en la parte que alcance la quita, aplazados en su exigibilidad por el tiempo de espera y, en general, afectados por el contenido del convenio”.

El artículo 75 de la Ley General Tributaria regula la condonación de las deudas tributarias que siempre será en virtud de ley, en la cuantía y requisitos que en la misma se determinen. Pues bien, es una ley no tributaria, la Concursal, la que regula la citada condonación, los requisitos y de, alguna manera, la cuantía. CALVO ORTEGA, afirma que los supuestos de condonación por ley son para situaciones en los que ha desaparecido la capacidad económica en relación con un impuesto determinado y, que, más que condonación, sería mejor hablar de reconocimiento de la falta de capacidad económica⁶⁹.

Si bien las afirmaciones de CALVO ORTEGA se pueden admitir en el caso concreto que analizamos, no es totalmente cierto que haya desaparecido la capacidad económica. El hecho imponible se realizó por una manifestación de capacidad económica, y la deuda tributaria se encuentra cuantificada y, normalmente, en período de apremio y, para completar esta secuencia, probablemente existen bienes suficientes para satisfacer el crédito tributario. La condonación regulada en la Ley Concursal tiene otra fundamentación: está prevista para que cuando exista la posibilidad de que la actividad empresarial prospere bajo la administración concursal –la prueba es la firma del Convenio–, se facilite el compromiso de los acreedores y concursado en beneficio seguramente de todos, el crédito, los trabajadores y otros intereses sociales que puedan ser relevantes.

⁶⁸ Cfr: TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos de recaudación”, en *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 646.

⁶⁹ Cfr: CALVO ORTEGA, R.: “Ordenamiento tributario”, *op. cit.*, pág. 72.

5. Naturaleza negocial del Convenio.

Todas las cuestiones planteadas hasta el momento, nos abocan necesariamente a analizar la naturaleza negocial del Convenio.

No cabe duda de que el en el supuesto regulado por la Ley Concursal los créditos de los que es titular la Hacienda Pública derivan a una situación de conflicto desde que se declara el concurso. La Hacienda Pública, como hemos dicho, se encuentra en la encrucijada de teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico tributario y concursal cumplir los cometidos que la Constitución y las Leyes le atribuyen.

Por otra parte, si entendemos que el Convenio se puede definir, según GARRIGUES como “un negocio jurídico fundado en el acuerdo de voluntades entre el deudor y la colectividad de sus acreedores y sancionado por la autoridad judicial, y que tiene por objeto la satisfacción de los acreedores por procedimiento diverso de la liquidación”⁷⁰, la adhesión de la Hacienda Pública al mismo nos obliga a reflexionar acerca de la concurrencia de técnicas convencionales en este supuesto concreto.

Los datos relevantes para este análisis son: en primer lugar, que existe una supervisión y aprobación judicial, que supone una garantía del cumplimiento por parte del deudor y de los acreedores de los requisitos materiales y formales⁷¹.

En segundo lugar, el carácter negocial del Convenio parece manifestarse desde el momento en que existe una proposición y una aceptación entre dos partes. Desde nuestro punto de vista se ha de entender que se trata de una relación bilateral con independencia de que para la aprobación del Convenio se exijan una serie de mayorías determinadas legalmente⁷².

Por el contrario, para un sector doctrinal la intervención de la Hacienda Pública en el convenio, no pone fin a la incertidumbre de una relación previa, ni el contenido del Convenio gravita sobre un acuerdo paritario en cuanto a las recíprocas contraprestaciones de las partes. Para ellos, en el Convenio concursal no existe una transacción, porque, entiende, que no existe controversia alguna entre el acreedor y el deudor ni sobre el *an* ni sobre el *quantum* de la prestación tributaria⁷³. Así como tampoco, continúan estos autores, es apre-

⁷⁰ Cfr. GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, 5º ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1969, pág. 458.

⁷¹ Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., pág. 417.

⁷² Algunos autores han calificado el pacto de unilateral precisamente por la exigencia legal de mayorías para la aprobación del Convenio. Vid. por todos, GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., págs. 420 y ss.

⁷³ Es necesario reseñar que el Consejo de Estado, en su Dictamen de 7-7-1988, se refiere a la incertidumbre como criterio calificador para considerar el convenio concursal como una transacción. Así se consigna que “esta inseguridad, central en el proceso judicial de quiebra al que, como se repite, se llegaría indudablemente si no se formalizara convenio, no es sólo una inseguridad económica (...), sino que adviene por el peculiar juego de la intervención judicial, el reparto proporcional del activo insuficiente y la necesaria liquidación y desaparición de las sociedades quebradas en la inseguridad jurídica de la exigibilidad limitada de los créditos a las cuantías de la masa activa. (...)”. Pues bien, esta exigibilidad es incierta, depende de lo que resta a la masa activa después de separar los créditos y las costas procesales, y seguidamente del orden de prelación de los créditos. El convenio judicial, y en mayor medida aún el extrajudicial o preventivo, dan certeza a la exigibilidad del crédito: que será limitada pero estará predeterminada y no dependiente de otras circunstancias”.

cialable la concurrencia de contraprestaciones entre la Administración y el deudor, porque sólo una de las partes intervinientes, la Hacienda Pública, cede parcialmente a sus iniciales pretensiones, sin que ello suponga una renuncia definitiva al ejercicio de su derecho de cobro⁷⁴.

Aunque las afirmaciones anteriores gocen de cierta veracidad, no es menos cierto que la nueva Ley Concursal, el Convenio tiene una cierta naturaleza convencional o negocial, toda vez que el deudor y los acreedores deben transigir para alcanzar un determinado resultado jurídico. Y en este sentido, el Convenio pone fin a una controversia entre el deudor y la Hacienda Pública, aunque el crédito tributario estuviese perfectamente determinado respecto al *an* y *quantum*, porque, no ha de olvidarse, el procedimiento de recaudación del tributo se ve inexcusablemente alterado por una situación regulada en la Ley Concursal.

A tenor de lo previsto en la Ley Concursal, cuando el concursado presenta una propuesta de convenio intenta que los acreedores –Hacienda Pública– transijan en sus intereses, negociando aplazamientos o incluso quitas del crédito, pero asegurando su cumplimiento respecto del pago de las cantidades acordadas, así como, de los plazos de pago. En virtud de la Ley Concursal y ante la crisis económica del concursado, se acordará por parte de los acreedores la cesión o renuncia de ciertos derechos patrimoniales pero, también, el cumplimiento del pago de los créditos en la cuantía y plazo negociado en el Convenio.

6. Conclusiones.

La preocupación manifestada en la Ley Concursal revela que el interés público que subyace en la recaudación de los créditos tributarios, cede ante otros intereses que las leyes pueden considerar de igual o superior protección. Más aún, cuando una ley, como ocurre con ésta, se preocupa por la pervivencia de la empresa que atraviesa dificultades económicas, también atiende a los intereses de la Hacienda Pública, presentes y futuros.

Sin ningún género de duda, en la regulación analizada subyace un conflicto para el que la ley arbitra fórmulas de solución y no solo una, sino varias. De modo tal que son las partes que intervienen en el asunto, acreedores, concursados y administradores, los que van a producir la solución. Y a este respecto, la Ley confiere al juez del concurso una serie de potestades regladas en general pero también un grado de discrecionalidad suficiente como para considerarlo un elemento fundamental del procedimiento y del resultado del mismo. En este sentido, el carácter universal del concurso justifica, como señala la exposición de motivos de la LO 8/2003, de 9 de julio, que se concentren en un solo órgano judicial las materias que se consideran de especial trascendencia para el patrimonio del deudor; lo que lleva a atribuir al juez del concurso jurisdicción exclusiva y excluyente en casi todas ellas.

⁷⁴ Vid. por todos, GONZÁLEZ-CUELLAR, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., págs. 420 y ss. No así el Consejo de Estado que en el citado Dictamen afirma la existencia de contraprestaciones entre el acreedor y el deudor. Pero esta afirmación no la fundamenta con respecto a los deudores.

Es indudable que los caracteres de esta regulación son muy particulares. También es cierto que la solución de la LC no encaja claramente en ninguno de los moldes de las diversas técnicas alternativas o convencionales de resolución de conflictos que, con mayor o menor acierto, se han pretendido delimitar en los últimos años.

No obstante, es posible encontrar rasgos en este régimen jurídico propios de la mediación, de la conciliación, de la transacción e incluso del arbitraje.

Podría pensarse, en definitiva, que el desarrollo legislativo de los próximos años incrementará la presencia de regulaciones dirigidas a facilitar la resolución de conflictos, con mayor o menor intervención de las organizaciones judiciales y con mayor o menor autonomía de la voluntad de las partes.

En ese sentido, la búsqueda de soluciones extrajudiciales parece ser una constante incluso en el seno de la Unión Europea, teniendo en cuenta que además del arbitraje existen otras fórmulas tales como la conciliación y la mediación, que son las que van teniendo cada vez mayor acogida en los ordenamientos jurídicos⁷⁵. ■

⁷⁵ Vid. MARTINEZ GARCIA, E.: *El arbitraje...*, op. cit., págs. 21 y ss

