

24.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2010

Interpretación del artículo 77.2 de la Ley General Tributaria. Aplicación a los créditos tributarios de la prelación establecida por la Ley Concursal en los casos de liquidación

Comentario a cargo de:

ANTONIO J. GARCÍA GÓMEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

SENTENCIA DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2010

Ponente: Excmo. Sr. Don José Ramón Ferrándiz Gabriel

Asunto: Si la calificación de los créditos tributarios, a los efectos de su satisfacción en el seno del concurso de acreedores, debe atender, en todo caso y exclusivamente, a lo dispuesto en los artículos 89 y siguientes de la Ley Concursal, o, por el contrario, si esa calificación debe mantenerse únicamente para los casos de convenio. Se trataría de admitir que, cuando se abre la fase de liquidación y por aplicación del artículo 77 de la Ley General Tributaria (posterior a la LC), resulta de aplicación el privilegio general de los créditos tributarios (art. 77.1 LGT), sin recortes ni limitaciones, interpretando que la remisión que esta norma realiza a la LC se circunscribe sólo a los supuestos de convenio. Todo ello, de conformidad con la literalidad del apartado segundo del artículo 77 LGT.

La Sentencia, por su parte, se asienta en los propios fines de la Ley Concursal, como norma reguladora del concurso con carácter exhaustivo, incluidas las excepciones del principio general de igualdad de trato de los acreedores, para excluir la interpretación anterior. La calificación de dichos privilegios se efectúa en la fase previa del procedimiento, una sola vez, sin variación posterior en función de la solución que se adopte, sea esta la de convenio o liquidación.

Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 29 de septiembre de 2010

Interpretación del artículo 77.2 de la Ley General Tributaria. Aplicación a los créditos tributarios de la prelación establecida por la Ley Concursal en los casos de liquidación

ANTONIO J. GARCÍA GÓMEZ
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

Resumen de los hechos

La Abogacía del del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, presentó el 21 de abril de 2005 demanda incidental con impugnación de la lista de acreedores de la entidad concursada, relativo al procedimiento concursal tramitado por el Juzgado de Primera Instancia número 10 de Santander. Como argumento central, admite la clasificación de créditos elaborada por la administración concursal en su preceptivo informe sólo si se llegaba al convenio, pues, de abrirse fase de liquidación, todos lo componentes de esos créditos (incluidos intereses y recargos) ostentan, a su juicio, el carácter general de crédito privilegiado que les otorga el artículo 77.1 LGT.

Tramitado el incidente conforme a las reglas del juicio verbal contenidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil, el Juzgado de Primera Instancia dictó sentencia el 10 de junio de 2005, desestimando la demanda incidental y manteniendo la calificación de créditos realizada por la administración concursal. A través del auto de 26 de septiembre el Juzgado aprobó el plan de liquidación presentado por la administración concursal, que asimismo fue objeto de apelación por el Abogado del Estado. La Audiencia Provincial de Cantabria, Sección Segunda, dictó sentencia desestimatoria con fecha 27 de noviembre de 2006.

Contra dicha sentencia, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria interpuso recurso de casación. A través de auto de 17 de marzo de 2009, la Sala Primera del Tribunal Supremo resolvió admitir, como único motivo de casación, la infracción del artículo 77, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

COMENTARIO

Sumario: 1. Introducción. 2. Principales argumentos en favor de la tesis que niega la aplicación de la LC para definir la posición de los créditos tributarios en la fase de liquidación. La redacción del artículo 77.2 LGT. 3. La doctrina mantenida por los jueces de lo Mercantil y confirmada por el Plenario de la Sala Primera en la STS 29-09-2010. 4. Un desencuentro más en la difícil convivencia de la Administración tributaria con la aplicación de la Ley Concursal. 5. La integración del artículo 77.2 LGT en el proceso concursal: conservación antes que derogación tácita. 6. Bibliografía.

1. Introducción

La prelación de los créditos de Derecho público y en particular, de los créditos tributarios y de la Seguridad Social, fue sin duda una de las cuestiones más novedosas de la Ley Concursal de 9 de julio 2003 (en adelante LC), como reconoce su propia Exposición de Motivos, *“porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso”*. En este sentido, la Ley considera que *el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso y que sus excepciones han de ser muy contadas y justificadas*. Se pretende así evitar que el concurso se consuma con el pago de algunos créditos, a la vez que se fomentan soluciones de convenio. Además del interés de los acreedores concursales, está presente también, y en segundo término, el mantenimiento o conservación de la empresa.

Como se reconoce en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS 29-09-2010, los redactores de la Ley Concursal buscaron poner fin a la situación creada por la legislación anterior, calificada en la exposición de motivos de aquella como arcaica y dispersa, en detrimento del principio de igualdad de trato de los acreedores, de modo que optaron por seguir en la regulación del concurso los principios de unidad legal, de disciplina y de sistema y, al fin, por contener *“en un solo texto legal... los aspectos materiales y procesales del concurso, sin más excepción que la de aquellas normas que, por su naturaleza, han exigido el rango de Ley orgánica”*.

Doble objetivo, por lo tanto, de la reforma concursal: recortar el alcance de los créditos privilegiados y sistematización de la calificación y clasificación de los mismos en sede concursal, acabando con la situación precedente donde, en muchos casos, eran las normas sectoriales las que venían estableciendo los respectivos privilegios. Así hay que entender el mandato contenido en el artículo 89.2 LC en tanto dispone que *“no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”*.

A tenor de la clasificación de créditos contenida en el artículo 89 LC, los créditos tributarios, salvo los que se definan como créditos contra la masa, ten-

drán que encuadrarse en alguna de las siguientes categorías: privilegiados, ordinarios o subordinados.

Por su parte, los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor. Entre los primeros, el artículo 90 LC se refiere fundamentalmente a créditos dotados de garantía real, y, por lo que atañe a la esfera tributaria, bajo esta calificación se encontrarán los créditos tributarios garantizados con la hipoteca legal tácita que se establece en el artículo 78 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), los créditos tributarios garantizados por el derecho de afección en las condiciones establecidas por el artículo 79 LGT, así como cualesquiera otros créditos garantizados en los términos que establece la propia Ley Concursal, como serían los garantizados con hipoteca voluntaria ligados a un aplazamiento o una suspensión de la ejecución del crédito. Por lo que se refiere a los créditos con privilegio general, la normativa concursal distingue entre créditos por retenciones del resto de los créditos de Derecho público, para asignarle un tratamiento preferente a los primeros. Así mientras las retenciones gozan de la preferencia establecida en el 91.2 LC y por la totalidad de su importe, para el resto de los créditos tributarios y demás de Derecho público el privilegio general se relega al apartado cuatro del artículo 91 y sólo hasta el 50 por ciento de su importe.

Finalmente, respecto a los créditos subordinados, al crédito tributario y, en general, al crédito de Derecho público le interesa particularmente lo dispuesto en los números tercero y cuarto del artículo 92 LC, por cuanto se confiere tal calificación a los intereses, incluidos los moratorios, y a las multas y sanciones pecuniarias.

Por descontado, serán créditos comunes u ordinarios todos aquellos no calificados expresamente como privilegiados especiales o generales ni como subordinados. Es decir, en relación con el tema que nos ocupa, y a salvo las retenciones y los créditos con garantía real del artículo 90.1 LC, serán ordinarios todos los créditos de naturaleza privada de los que sean titulares las entidades públicas, pero también los créditos de naturaleza pública, tributarios o no, en la parte no cubierta con el privilegio general del 50 por ciento y que no se califiquen expresamente como subordinados.

Con este telón de fondo, parece claro que la Ley Concursal supone un importante recorte de los privilegios tradicionales del crédito de naturaleza pública, fundamentalmente en cuanto reduce a la mitad el importe que goza de privilegio general. Un recorte, en general, bien acogido por la doctrina, tanto en el ámbito del Derecho mercantil como tributario, y no tan bien acogido por las administraciones públicas implicadas, a saber, Agencia Estatal de Administración Tributaria y Tesorería General de los Recursos de la Seguridad Social.

En este sentido, como veremos a lo largo de este trabajo, durante los últimos años la pugna con los Juzgados de lo Mercantil y con el propio Tribu-

nal Supremo ha sido muy prolija: calificación de los recargos, modo de computar el privilegio general del 50 por ciento, nacimiento de los créditos por IVA y por retenciones a los efectos de su consideración como créditos contra la masa, etc.. Y en este contexto hay que situar asimismo, como un episodio más, la controversia que ahora resuelve la Sentencia y que nuevamente, al igual que en los casos anteriores, da al traste con las pretensiones de la Administración.

Como explica el mencionado Fundamento de Derecho Segundo, durante el proceso de elaboración de la Ley Concursal estaba en vigor la anterior versión de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), cuyo artículo 71 establecía el privilegio general de la Hacienda Pública, que *“gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública”*. Era necesario, por lo tanto, adecuar dicha Ley al nuevo régimen establecido por la Ley concursal. De ahí que la disposición final undécima de la LC reforma la LGT, añadiendo a su artículo 71 un párrafo segundo, según el que *“en caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal”*.

No obstante lo anterior, algunos meses después de la reforma concursal se aprueba la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). La nueva Ley, que sustituye a la anterior de 1963, dispone ahora en su artículo 77.2 LGT que *“en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, quedarán sometidos a lo establecido en la LC”*. Por su parte, mantiene en el apartado primero del mismo precepto la alusión al privilegio general de la Hacienda Pública en los mismos términos que hacía su predecesora, es decir, sin distinción alguna sobre los procesos de ejecución.

A partir de ahí, la conjunción y armonización de ambas normas, la concursal y la tributaria, ha dado pie al enfrentamiento entre dos posibles interpretaciones. Como sostienen las Administraciones tributarias y un reducido sector de la doctrina, la nueva LGT ha derogado parcialmente a la LC en materia de créditos tributarios, en el sentido de que la calificación de créditos que ésta establece sólo sirve cuando el concurso finalice a través de convenio y no en fase de liquidación, donde este tipo de créditos mantienen íntegramente el carácter privilegiado que les reconoce el artículo 77.1 LGT. De otro lado, la tesis defendida, fundamentalmente, por los jueces de lo Mercantil a la que se suma también la mayor parte de la doctrina tributaria, no admite excepción alguna para los créditos clasificados en sede concursal. La prelación se establece en virtud de las disposiciones de la LC y en la fase común del concurso, antes de conocer, por lo tanto, cual será el destino final del proceso, a tenor de las soluciones distintas que ofrece la Ley, el convenio y la liquidación.

2. Principales argumentos en favor de la tesis que niega la aplicación de la LC para definir la posición de los créditos tributarios en la fase de liquidación. La redacción del artículo 77.2 LGT.

Hasta la publicación de la Ley Concursal, la Administración tributaria ha comparecido en los procesos de ejecución universal como acreedor privilegiado, por la totalidad de sus créditos, de tal forma que aceptar convenios o acuerdos suponía una renuncia del ejercicio total de ese privilegio. Es más, la tradicional indisponibilidad de las deudas tributarias se convertía en un escollo casi insalvable, pues hasta época reciente únicamente a través de Decreto y previo informe del Consejo de Estado se podía renunciar a la preferencia y suscribir convenios. En la actualidad, sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 164.4 de la Ley General Tributaria y 10.2 de la Ley General Presupuestaria, basta la autorización del órgano de recaudación competente para suscribir el convenio o acuerdo singular.

En un contexto de esta naturaleza, paralelamente a la reforma concursal de 2003 se estaba elaborando –como se advierte en el Fundamento de Derecho Tercero de la STS 29-09-2010– una nueva Ley General Tributaria que al fin sustituyera a la anterior de 1963, muy parcheada ya para entonces. La tramitación parlamentaria de ambas normas discurre casi a la par, de manera que la nueva LGT se aprobó cinco meses después de la LC, aunque entró en vigor el 1 de julio de 2004, dos meses antes que la LC, que estaba en periodo de *vacatio legis*. Son casi coetáneas por lo tanto.

En realidad, al publicarse la Ley Concursal se está tramitando el Proyecto de Ley General Tributaria y debía darse adecuada respuesta a la conexión de ambas normas en materia concursal, pues la norma concursal que se acababa de aprobar había conectado con la versión todavía vigente de la norma tributaria pero, por descontado, no con la futura Ley. De esta forma, el Proyecto de Ley reproducía en el artículo 77.2 la fórmula sencilla a la que aludía la disposición final undécima LC “*en caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal*”. Sin embargo, en el Senado se aprueba una enmienda (nº 332) con respecto al 77.2 LGT que cambia “*en caso de concurso*” por “*en caso de convenio concursal*”. Por su parte, el apartado primero del artículo 77 LGT establece el derecho de prelación general de los créditos tributarios.

Casi tan importante como la enmienda en sí, resultó ser la justificación que sirvió de apoyo a los proponentes:

“La redacción del apartado 2, mencionando concurso en lugar de convenio concursal podía interpretarse como una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública con independencia de la suerte que corriera el proceso concursal, interpretación que no resultaría justificada para el

caso de que el proceso entre en liquidación puesto que en estos supuestos ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada, que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública. De esta forma, la preferencia establecida en el apartado 1 se mantendría para los supuestos de liquidación, pero no en aquellos en que se suscriba un convenio concursal que incluya los créditos tributarios.”

Con base en esta redacción de la Ley tributaria y en la propia justificación de la enmienda, algunos autores [entre otros, LINARES, M. (2004) p. 256, ZABALA, A. (2004), p. 546 o VALERO LOZANO, N. (2007) p. 272 a 275] y por descontado, la propia Administración tributaria (como impulsora de la enmienda y de la justificación), han venido entendiendo que las limitaciones de la LC respecto de los créditos tributarios deberán aplicarse únicamente en caso de convenio (art. 77.2 LGT). Por el contrario, en los supuestos de liquidación, lo que se aplica es el privilegio general sin limitaciones al que se refiere el apartado primero del artículo 77 LGT. La integración de ambas normas se analiza así desde la perspectiva de entender que la aprobación de la LGT, unos meses después de la LC, contiene una suerte de modificación del tratamiento concursal del crédito público, toda vez que el legislador tributario no realiza una remisión global a la calificación del crédito tributario en el concurso, ya conocida antes de aprobarse la LGT, sino únicamente a su tratamiento en caso de convenio. Es decir, la norma tributaria deroga a la LC en caso de liquidación.

Es más, según esta tesis, la aplicación de la prelación contenida en la Ley Concursal solo afecta a los créditos tributarios cuando éstos efectivamente se vean involucrados en un convenio suscrito por la Administración, pues, en otro caso, cuando aquella ejerza el derecho de abstención y no participe en el mismo, se estará asimismo al privilegio general sin limitaciones establecido por el artículo 77.1 LGT.

En la práctica, ello implica no aceptar el recorte del 50 por ciento en el privilegio general del crédito tributario, salvo a los efectos de suscribir un convenio. Es más, llevado a sus últimas consecuencias también puede suponer que aquellos componentes de los créditos tributarios calificados por la Ley Concursal como créditos subordinados (intereses y recargos, estos últimos no sin polémica) tampoco reciban ese tratamiento en fase de liquidación, sino que mantengan su carácter privilegiado.

Se alude incluso a que la no aplicación del artículo 77.2 LGT, contenido en una norma especial y posterior a la LC, puede infringir el artículo 9.3 CE en tanto consagra los principios de legalidad y de jerarquía normativa. En este sentido, se trata de una norma del mismo rango que la concursal que contiene un cláusula derogatoria de todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma (disposición derogatoria única LGT).

De otra parte, la Administración tributaria ha tratado de armonizar sus conclusiones con lo dispuesto en la disposición adicional octava LGT, a cuyo tenor

“lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”. A su juicio, se trata de un clásico precepto de derecho transitorio, cuyo objetivo último no ha sido otro que acomodar la norma tributaria a los tradicionales procedimientos de quiebra, suspensión de pagos y concurso de acreedores en el tiempo que discurre desde la entrada en vigor de una y otra norma (recuérdese que la concursal entró en vigor dos meses después).

A mayor abundamiento, el Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos en Ejecuciones Singulares, que finalmente decayó en la legislatura anterior, incorporaba en su articulado una modificación de la LGT y de la LC que suponía, en síntesis, la confirmación de estos argumentos. Como es sabido, este Proyecto de Ley responde a la encomienda de la disposición final 33ª LC que instaba al Gobierno a presentarlo en seis meses para completar el panorama de la prelación de créditos, con la correspondiente reforma del Código civil.

La proyectada reforma dividía el tratamiento concursal de los créditos públicos en función de la solución del proceso, de tal forma que el sistema instaurado por la Ley Concursal se mantenía en caso de convenio y, por el contrario, en caso de liquidación se vuelve a la situación anterior, con un aumento sustancial del privilegio del crédito público. El mensaje parece claro: únicamente en caso de convenio se puede recortar el privilegio de la Hacienda Pública en aras del acuerdo y de la salvaguarda de la empresa, una justificación que desaparece en los supuestos de liquidación. Y el corolario de esta reforma lo encontramos en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley cuando afirmaba: “debe destacarse la regulación que afecta a los créditos públicos con la doble intención de realizar una *interpretación auténtica* de los preceptos que en caso de concurso regulan su clasificación” (se refiere, claro está, a la letra del artículo 77.2 LGT).

Sintetizando y como recoge el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia que comentamos, según esta tesis el artículo 77.2 LGT derogó tácitamente el régimen de privilegios de los créditos tributarios contenido en la Ley Concursal, en el caso de que el concurso del deudor diera lugar a la liquidación, ya que aquella Ley es más moderna. La argumentación se completa, asimismo, con un argumento lógico “*a contrario sensu*” –“*quod lex dicit de uno negat de altero*”–, y con la interpretación de la “*voluntas legislatoris*”, que se expresó en la justificación de la enmienda, poniendo de manifiesto, por lo tanto, la incompatibilidad entre los dos textos legales.

3. La doctrina mantenida por los jueces de lo Mercantil y confirmada por el Plenario de la Sala Primera en la STS 29-09-2010

Desde época temprana, los Juzgados de lo Mercantil habían salido al paso de la interpretación anterior con argumentos de toda índole. Por apuntar algunos, sobre los que más abajo volveremos a incidir, cabe destacar los siguientes:

En primer lugar, cuando el artículo 89.2 LC afirma que “no se admitirá ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley”, no está vinculando al legislador futuro, pero establece un criterio hermeneútico que impide realizar una interpretación extensiva de las normas extraconcursales que pudieran establecer privilegios no contemplados en ella (SJM nº 1 de Madrid 05-07-2005 - AC 2005/1113). Se trata, en suma, de abogar por una interpretación restrictiva de estas normas, de manera que solo cuando en la legislación especial, expresamente y con toda claridad, se añaden o suprimen privilegios no contemplados en la Ley Concursal, se estará a lo que allí se disponga (SJM nº 2 de Barcelona 10-04-2006 – JUR 2006/147524). Justo lo contrario que se desprende de las tesis de la Administración tributaria, pues su argumentación sobre el significado del artículo 77.2 LGT conduce a extender el privilegio de los créditos tributarios en el concurso de acreedores.

En segundo lugar, la propia configuración de la Ley Concursal como una Ley de carácter especial parece implicar que los aspectos ya resueltos por ella se apliquen con preferencia a la Ley general, en este caso la tributaria (SJM nº 1 de Santander 10-06-2005).

En tercer lugar, aunque la justificación de la enmienda que introduce la redacción definitiva del artículo 77.2 LGT puede entenderse como manifestación de la *voluntas legislatoris*, ello únicamente constituye un criterio más de interpretación, entre los varios admitidos por el artículo 3.1 del Código Civil, pero no puede imponerse sobre la *voluntas legis* o finalidad de la norma, cuya aplicación, una vez promulgada, debe atender en la búsqueda de su sentido y alcance al conjunto de los criterios legales de interpretación, entre los que también figura la referencia al contexto (Auto JM nº 1 de Oviedo de 28-02-2006 – AC 2006/307). Y en este sentido, cobra especial valor la disposición adicional octava LGT, en tanto establece que lo dispuesto en la LGT se aplicará de acuerdo con la legislación concursal vigente en cada momento, lo que no parece revelar una intención derogatoria de la Ley Concursal.

Incluso se alude, por último, a un criterio de orden práctico, dado que, en muchos casos, cuando se elabora la lista de acreedores y se clasifican los créditos conforme a la LC no se conoce como va a finalizar el concurso, a través de convenio o liquidación, y esa clasificación determina la posición de los acreedores en todo el proceso concursal, de forma que alterar después el privilegio de uno de ellos afectaría a todos los demás (SJM nº 1 de Málaga 15-03-2006 – AC 2006/443).

Recogiendo ese testigo, la Sala Primera del Tribunal Supremo desarrolla su argumentación en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de 29 de septiembre de 2010, y la doctrina se consolida en STS (Sala de lo Civil) de 30 de septiembre de 2010, que reproduce los términos allí empelados.

Comienza su exposición llamando la atención sobre una cuestión que entiende de especial importancia en este asunto. Y es que en los supuestos de de-

rogación tácita de una norma legal por su incompatibilidad con otra, como se reclama en este caso, no es el legislador quien establece expresamente el cese de la vigencia de la primera por haber cambiado su voluntad en la redacción de la segunda, sino, en su caso, el Juez que, para resolver el conflicto planteado sobre una materia regulada por ambas, debe decidir, previamente, si lo ha de hacer mediante la aplicación de una o de otra.

A partir de ahí, arma su labor hemenéutica en tres pasos.

En el primero, la Sentencia alude a algunos de los criterios tradicionales de interpretación jurídica, y que, con mayor o menor fortuna, se han empleado también en el caso que nos ocupa, para concluir que no ofrecen un resultado decisivo a los efectos de dirimir la pretendida incompatibilidad entre la LGT y la LC. Así, de una parte, la materia que regulan es la misma en ambos textos, los privilegios de los créditos tributarios, de otra parte, los principios de jerarquía normativa o de competencia del legislador se sitúan en el mismo plano en las dos Leyes. Es mas, a juicio de la Sala, tampoco es determinante para decidir la cuestión la regla “*lex specialis, derogat generalis*”, mencionada en el recurso, ya que la relatividad del concepto permite que la especialidad pueda ser atribuida a ambas Leyes, desde el momento en que la LGT contiene “*los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español*” –artículo 1, apartado 1– y regula, entre otras materias, la “*prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con otros acreedores*” –artículo 77–, mientras que LC establece el régimen de privilegios aplicable a todos los créditos, incluidos los tributarios, cuando el deudor es un concursado –artículo 89.2.

En el segundo, se ocupa del problema de la *voluntas legislatoris*, de especial trascendencia en este caso. Reconociendo, a estos efectos, el interés que tienen los trabajos desarrollados por las comisiones, los proyectos aprobados, las discusiones parlamentarias (art. 3.1 Cc) o la justificación de la enmienda que se aprobó. En este sentido, el Tribunal Supremo no tiene inconveniente en afirmar “*que la voluntad que impulsó dicha enmienda fue limitar, en beneficio de la Administración, el recorte de privilegios de los créditos tributarios establecido en la Ley Concursal, dejando fuera del ámbito de aplicación de la misma la calificación de esos derechos en todos aquellos casos en que la solución del concurso del deudor no fuera el convenio.*”

Sin perjuicio de lo anterior, como ya habían defendido algunos pronunciamientos de los jueces de lo Mercantil, la norma legal es algo más que una realidad filológica o histórica, entendiéndola, fundamentalmente, en su dimensión jurídica, con una “*ratio*”, propia que le permite cumplir su función pese al transcurso del tiempo desde su promulgación y, siempre, dentro de un sistema. Por ello, afirma la Sentencia, “*la labor del intérprete no puede limitarse a identificar la voluntad del legislador, cuya actividad, por otro lado, quedó consumada con la objetiva creación del precepto, el cual pasa a ser el reflejo de aquella –“lex, ubi voluit, dixit; ubi noluit tacuit”–, sino que ha de averiguar la que se conoce como “voluntas legis”, esto es, la voluntad objetiva e inmanente en el texto promulgado.*” A partir de ello, se reconoce

por parte de la Sala que el legislador fue consciente de un problema de política legislativa y que quiso darle una determinada solución por medio de la Ley nueva, pero que “*se impone seguidamente determinar si realmente logró lo que quería y si el resultado de su quehacer llegó a constituir el remedio al que aspiraba.*” Se trae a colación a estos efectos la STS 21-01-2009, acerca del cómputo del privilegio general del 50 por ciento y de la calificación de los recargos de apremio (art. 28 LGT), entando ya afirmaba que “*los proyectos legislativos resultan irrelevantes en la perspectiva interpretativa de la <lege data> y que los antecedentes históricos y prelegislativos del precepto no resultan en absoluto esclarecedores*”.

Bien es verdad que, en relación con este último argumento, la similitud no resulta del todo correcta, pues se trataba de un caso donde la Administración invocaba el texto de un proyecto normativo, el Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos en Ejecuciones Singulares, que pretendía modificar la LC, en refuerzo de su tesis sobre el modo de computar el privilegio general del crédito tributario y además se refería a los antecedentes históricos y prelegislativos del artículo 91.4 LC, el que establece dicho privilegio general. Y, claro está, el Tribunal Supremo respondió rechazando la argumentación en los términos que acabamos de exponer. Sin embargo, ahora lo que se invoca es la justificación de la enmienda que aprobó la vigente redacción de otro precepto, en este caso el 77.2 LGT.

En todo caso, la Sentencia viene a coincidir esencialmente con el parecer de algunos comentaristas que han criticado frontalmente el modo en que el legislador ha tratado de articular esta especie de contrarreforma concursal, advirtiendo como, a pesar de la voluntad del legislador manifestada en la justificación de la enmienda, la plasmación de la misma no se ha realizado adecuadamente en los textos normativos [SANCHEZ PINO, A. y MALVAREZ PASCUAL, L. (2007), p. 62].

En el tercer paso, y definitivo, se invoca el criterio contextual y sistemático, en cuanto instrumento de interpretación previsto en el artículo 3 del Código Civil que posibilita la recíproca iluminación del significado de cada precepto, poniéndolo en relación con su contexto, esto es, con el núcleo o sistema al que pertenece y en el que se organiza y articula.

La Sala viene a reconocer así un principio de coherencia que preside nuestro sistema –imperativo no sólo para el legislador, sino también para el intérprete–, que impone la regla de conservación, es decir, se debe buscar la compatibilidad lógica entre la norma moderna y la antigua, a fin de superar, con los medios técnicos a su servicio, las antinomias y posibles contradicciones. Consecuentemente, sólo en defecto de esa posibilidad, cabe dar entrada al instituto de la derogación tácita.

En este sentido, desde la aplicación del referido canon de interpretación, la Sentencia trata de escarbar en la *ratio legis* de ambas normas.

Por un lado, dice,

“la norma expresada en el apartado segundo del artículo 77 de la Ley General Tributaria, si se prescinde del texto de la justificación de la enmienda, puede ser entendida como la innecesaria repetición de lo que establece la Ley Concursal, en relación con la posición del crédito privilegiado en la adopción y la eficacia del convenio en el concurso. Dicho con otras palabras, para entender existente una contradicción entre los dos textos a que nos referimos se hace imprescindible completar el apartado segundo del artículo 77 LGT con un argumento “a contrario”, cuya razón de ser sólo resulta de la explicación dada en la presentación de la enmienda.”

“En el otro lado está la Ley Concursal que se promulgó con el fin de contener –como objetivamente contiene– una regulación exhaustiva del concurso, incluidas las excepciones del principio general de igualdad de trato de los acreedores, mediante el reconocimiento a alguno de la facultad de cobrar con preferencia a los demás –apartado segundo del artículo 89–. Conforme a dicha Ley, la “ratio” de los privilegios nada tiene que ver con el propósito de conservar la empresa del concursado. La calificación de dichos privilegios se efectúa en la fase previa del procedimiento, una sola vez, sin variación posterior en función de la solución que se adopte – convenio o liquidación – y sin previsión de condicionamiento alguno al hacerla, poco compatible con los principios esenciales del sistema.”

Al parecer del Plenario, todo ello excluye, en buena técnica, la posibilidad de interpretar el artículo 77.2 LGT en el sentido que pretendía la Administración recurrente, confirmando la solución alcanzada por la Audiencia Provincial de Cantabria, que atiende al canon hermenéutico de la totalidad y niega la contradicción de aquél precepto con la Ley Concursal, como causa de derogación tácita. Lo que significa, en definitiva, que los créditos tributarios, como el resto de los créditos (sean o no de Derecho público) se someten a la disciplina de la Ley Concursal en todos los aspectos relativos a su régimen jurídico en el seno del concurso de acreedores.

4. Un desencuentro más en la difícil convivencia de la Administración tributaria con la aplicación de la Ley Concursal

La experiencia acumulada en este corto periodo de tiempo desde la reforma concursal ya nos permite tener un conocimiento bastante aproximado de cuáles han sido, desde la perspectiva de los créditos de la Hacienda Pública, los principales problemas y las críticas más significativas del nuevo sistema.

Si la Ley Concursal se enmarca en un contexto limitativo de privilegios tanto en búsqueda de las soluciones convencionales y de reflotamiento de la em-

presa, como, sobre todo, en defensa de la *par conditio creditorum*, la Administración Tributaria, por su parte, ha combatido su aplicación desde diversos frentes. Una vez fracasado el intento de contrarreforma a través del Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos en Ejecuciones Singulares, han sido constantes los combates cuerpo a cuerpo con los jueces de lo mercantil respecto del tratamiento de algunos aspectos del crédito público en el seno del concurso. Y sobre alguno de estos asuntos ya ha tenido ocasión de pronunciarse el propio Tribunal Supremo, siempre, hasta ahora, desestimando las tesis defendidas por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Tributaria.

Las discrepancias, en las que ha intervenido el Alto Tribunal, se han centrado básicamente en tres asuntos principales: la base para calcular el montante de los créditos que gozan del privilegio general del artículo 91.4 LC, la calificación en sede concursal de los recargos regulados en los artículos 27 y 28 LGT y, el momento en que se entienden “nacidos” los créditos por IVA o retenciones en orden a su consideración como créditos contra la masa.

Empezando por estos últimos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 84.2.10 LC, los créditos tributarios y demás de naturaleza pública, en tanto se trata de créditos *ex lege*, se consideran contra la masa cuando hayan nacido después de la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, la terminación del concurso.

La Administración ha sostenido que en el caso del IVA el crédito exigible viene definido por la diferencia entre el IVA devengado y el deducible en cada periodo de liquidación, siendo la fecha de finalización de dicho periodo la que determina el nacimiento y exigibilidad de la obligación, lo que significa que si ésta tiene lugar tras la declaración del concurso los créditos por IVA serán contra la masa, aunque las operaciones gravadas se hayan devengado antes de esa fecha. En el mismo sentido, considera que la obligación de retener y la obligación consistente en el ingreso de lo retenido nacen en momentos distintos y debe atenderse igualmente al fin de periodo reglamentario para declarar e ingresar las retenciones practicadas. Por el contrario, según la postura de los jueces de lo mercantil, refrendada por las SSTs (Sala de lo Civil) de 01-09-2009 y de 20-09-2009, lo determinante es la fecha del devengo de cada una de las operaciones sujetas al IVA de manera que sólo las devengadas después de la fecha de la declaración del concurso pueden considerarse créditos contra la masa, con independencia de cuando tenga lugar la liquidación. El mismo razonamiento se traslada *mutatis mutandi*, al asunto de las retenciones. La obligación nace y se devenga cuando se abonan las rentas o salarios, con independencia del momento en que resulte exigible al retenedor la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro.

La segunda de las cuestiones se centraba en definir la base que ha de tomarse en consideración para delimitar el importe de los créditos que gozan del

privilegio general del artículo 91.4 LC, es decir, una vez aplicado el límite del 50 por ciento.

La tesis mayoritaria seguida por los Juzgados de lo Mercantil se resume, básicamente, en la fórmula siguiente: en primer lugar, se excluyen los créditos tributarios con privilegio especial (art. 90 LC) y con privilegio general del artículo 91.2 LC (referido a las retenciones que constituyen crédito privilegiado por la totalidad de su importe) así como los que se califican como subordinados, para, en segundo lugar, computar con el resto el límite del 50 por ciento. De esta forma, la mitad no cubierta con el privilegio será crédito ordinario. No obstante, para la Administración Tributaria este modo de proceder no es el correcto a tenor de lo dispuesto en el propio artículo 91.4 LC. A su juicio, el 50 por ciento se debe calcular sobre el importe total de todos los créditos de la Hacienda Pública, sin deducción alguna, es decir, computando también los créditos con privilegio especial, las retenciones y los créditos subordinados; posteriormente, una vez determinado ese límite se computan por su importe los correspondientes a los privilegiados especiales, a las retenciones y a los subordinados y se clasifican como tales; por último, de los importes restantes, hasta el límite obtenido, serán créditos con privilegio general y el resto serán créditos ordinarios. La STS 21-01-2009, por su parte, rechaza esta argumentación, que venía a suponer en definitiva una extensión del privilegio, una doctrina que ha confirmado recientemente en STS 30-09-2010.

Finalmente, tampoco ha resultado pacífica la calificación concursal de determinadas prestaciones típicamente tributarias, que aparecen con cierta frecuencia en la aplicación y exigibilidad de los tributos, y que son calificadas por el artículo 25.1 LGT como prestaciones accesorias a las obligaciones tributarias principales. Se trata de los recargos de los artículos 27 y 28 de la vigente LGT, exigidos, respectivamente, por la presentación fuera de plazo (sin requerimiento previo) de autoliquidaciones o declaraciones y por la iniciación del periodo ejecutivo de pago y del procedimiento de apremio.

Los jueces y la doctrina de “lo mercantil”, partiendo de una interpretación amplia del artículo 92.4 LC, relativo a los créditos subordinados, cuando alude a “*las multas y demás sanciones pecuniarias*”, vienen entendiendo, en general, que pueden incluirse este tipo de recargos que, sin ser sanciones en sentido técnico jurídico, poseen una naturaleza cercana o similar. La fórmula amplia y genérica de la Ley Concursal sirve precisamente a esa finalidad, albergando en su seno las diferentes prestaciones de esa naturaleza que existen en todos los sectores del ordenamiento jurídico, una conclusión compartida por la Sala Civil del Supremo en las Sentencias de 21-01-2009 y de 30-09-2010. En contra de esta posición, la Administración había buscado el auxilio tanto de la Ley General Tributaria como de la propia Ley Concursal, por cuanto la primera de las normas aludidas considera estos recargos como componentes de la deuda tributaria (art. 58.2 LGT) y, la segunda, sólo califica expresamente como subordinados a los intereses y a las sanciones (art. 92 LC). Reclamaba así la calificación de los

recargos junto al resto de los créditos de naturaleza pública, es decir, dentro de la cláusula genérica del artículo 91.4 LC que establece el privilegio general, o, alternativamente, por aplicación literal del artículo 89.3 LC que considera como créditos ordinarios aquellos no calificados expresamente como privilegiados o subordinados, podrían integrarse dentro de los créditos ordinarios. Sea como fuere, a pesar de que el Supremo parece haber dejado el asunto bastante zanjado, el Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley Concursal, de 17 de diciembre de 2010, incorpora una modificación incluyendo expresamente a los recargos dentro de los créditos subordinados, si bien dentro del apartado tercero del artículo 92 LC, junto con los intereses.

Pero todavía faltaba el último capítulo de esta historia y quizás el más decisivo para la salvaguarda de los principios esenciales que inspiraron la publicación de la Ley Concursal. Porque ahora se trataba, en definitiva, de excepcionar la limitación del privilegio del crédito tributario en los casos en que se abra la fase de liquidación, por otra parte, el modo habitual y general de proceder en la práctica concursal, con todo lo que ello supone para la *par conditio creditorum*. Y nuevamente, la Sala de lo Civil, esta vez en Pleno, se ha colocado enfrente de las pretensiones de la Administración.

5. La integración del artículo 77.2 LGT en el proceso concursal: conservación antes que derogación tácita

Verdaderamente, la redacción del artículo 77.2 LGT no ha resultado acertada desde ningún punto de vista.

Si lo pretendido era, en definitiva y como sostiene la Administración, relegar el recorte de privilegios del crédito tributario a los casos en que se suscriba un convenio, no sólo la ley tributaria podría haberlo expresado abiertamente, sino que, además, en tanto norma posterior, debería haber modificado los artículos 90 a 92 de la propia LC, lo que, desde luego, hubiera ahorrado muchos problemas a los defensores de la famosa enmienda. Por ello, aún admitiendo que la intención puntual del legislador que se ocupaba de dar las últimas pinceladas a la nueva Ley General Tributaria fuera la que se ha pretendido hacer valer, una circunstancia admitida por la propia Sala de lo Civil a tenor de la justificación del enmienda, sin embargo, a nuestro parecer, se trata en cualquier caso de una obra inacabada o, si se prefiere, de un intento de contrarreforma concursal en grado de tentativa, pues no basta, como se ha dicho, con identificar la voluntad del legislador.

Desde la óptica contraria, para evitar esta polémica hubiera resultado más deseable una remisión genérica de la LGT a la LC para los casos de concurso, sin más especificaciones, de manera muy similar a como lo hace la propia norma tributaria en su artículo 164.2, relativo a la concurrencia de procedimientos

de ejecución, o a como dispuso la disposición final undécima de la LC reformando la versión anterior de la LGT (art. 71.2), “*en caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal*”.

Sea como fuere, nos alineamos con los que han defendido una integración de ambas leyes que resulte coherente con la dinámica del proceso concursal, es decir, prevalece el principio de conservación de las normas antes que dar virtualidad a una derogación tácita por una supuesta contradicción entre ellas.

Se ha buscado esa armonización, en primer lugar, con base en una interpretación casi literal de ambos textos. En este sentido, el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria lo que trataría de recordar es sencillamente que en caso de que se celebre un convenio la Hacienda Pública se encuentra en la posición de acreedor privilegiado, en los términos establecidos por la LC. Una previsión normativa, quizás superflua, pero que resulta en perfecta armonía con norma concursal, de forma que el sentido de su expresión literal se refuerza con el argumento sistemático o de coherencia interna del sistema [PEREZ ROYO, F., (2007) p. 15].

Otra posible lectura consiste en entender que la norma tributaria alude a los supuestos en que la Hacienda Pública se somete al convenio no sólo por sus créditos comunes, sino también por los privilegiados, renunciando así a su derecho de abstención. Es decir, el apartado primero del 77 LGT establece el derecho de prelación general de los créditos tributarios, y el apartado segundo aparece como una excepción a dicho privilegio [RODRÍGUEZ MARQUEZ, J., (2006) p. 91]. Se refleja así a modo de advertencia que, de no ejercerse el derecho de abstención por parte de la Administración, el contenido y efectos del convenio vinculará a los créditos tributarios a los que afecte, ajustándose a las previsiones de la Ley Concursal en cuanto a la extensión subjetiva y eficacia novatoria a la que se refiere el artículo 136 LC (vid. SAP de La Coruña de 07-04.2006 –AC 2006/495– y SJM nº 1 de Málaga de 15-03-2006 –AC 2006/443–).

En tercer lugar, como ya habían apuntado algunos pronunciamientos judiciales, se ha defendido que los dos apartados del artículo 77 LGT se refieren a dos ámbitos distintos: el primero al derecho de prelación en los supuestos de ejecuciones singulares y el segundo a la prelación de los créditos tributarios en los procedimientos de ejecución colectiva, de ahí en ese último caso la remisión a la Ley Concursal y la inaplicabilidad en estos procedimientos del privilegio regulado en el apartado primero.

Por último, la interpretación sistemática y contextual, que por otra parte se erige en una de las claves de la Sentencia del Tribunal Supremo, constituye, sin duda, el paso decisivo hacia la pretendida armonización. En este caso, además de los dos apartados del artículo 77 LGT entran en juego dos nuevos preceptos: a saber, la disposición adicional octava LGT, en virtud de la cual “*lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento*”, y el artículo 89.2 LC, en tanto veda la admisión en el concurso a todo privilegio o preferencia no reconocido en la propia Ley Concursal. Y a ello

se añadiría además la propia ratio de la reforma concursal operada por la Ley 22/2003 en su objetivo de alcanzar una regulación exhaustiva del concurso e impulsar la *par conditio creditorum*, limitando así las excepciones y privilegios, como reconoce su propia Exposición de Motivos.

A raíz de este compendio de normas y principios, cualquier Ley extraconcursal extensiva de los privilegios debe interpretarse de forma muy restrictiva, lo que implica la dificultad de admitir en el concurso toda norma confusa o poco clara en este sentido. Consecuentemente, no resultará difícil desdeñar la justificación de la enmienda de redacción del vigente artículo 77.2 LGT, como único argumento en contrario, y propugnar la aplicación de la Ley Concursal en lo que afecta a la clasificación y prelación de los créditos tributarios en el concurso de acreedores, con independencia del modo en que se resuelva éste, sea a través de convenio o de liquidación.

De otra parte, la conclusión anterior se refuerza más, si cabe, a tenor de un análisis detenido de la tesis contraria, desde sus fundamentos, hasta las consecuencias y efectos que supondría su aplicación efectiva.

Partiendo de la propia justificación o ratio de la pretendida derogación de la Ley Concursal en los casos de liquidación, ésta se basa, fundamentalmente, en la protección del interés público consagrado en el artículo 31 CE (deber de contribuir), de manera que se considera lícito ceder o rebajar dicha protección para favorecer la continuidad de las empresas concursadas. En consecuencia, según dicha justificación y por imperativo constitucional, el recorte del privilegio del crédito tributario tiene únicamente sentido en los casos de convenio, pero no cuando se llegue a la fase de liquidación.

Dos objeciones se nos ocurren al respecto. De un lado, tan lícito es admitir la limitación del privilegio para favorecer las soluciones convencionales y procurar la continuidad de la actividad empresarial del deudor, como para defender la igualdad de trato de los acreedores concursales, un principio que, no puede olvidarse, constituye el objetivo básico de la Ley Concursal y el fin último del concurso. De otro lado, si bien es verdad que la LC reconduce los créditos tributarios a una posición acorde con la filosofía del concurso, no es menos cierto que la tutela de los intereses colectivos que justifican la protección de tales créditos está también muy presente en la norma. No sólo porque siguen conservando muchos de sus privilegios en orden a la prelación concursal, sino por el resto de las prerrogativas que ampara la Ley. Desde la preferencia procedimental de la Administración tributaria cuando notifica providencia de apremio antes de la declaración de concurso (art. 55.1 LC), hasta la responsabilidad subsidiaria de los administradores concursales que no hayan actuado con diligencia (art. 43.c. LGT), sin olvidar asimismo el carácter condicional (resolutoria) y no litigioso de los créditos tributarios recurridos en vía administrativa o judicial, el derecho de abstención en caso de convenio o la posibilidad de establecer acuerdos singulares. Es decir, un conjunto de medidas que debieran resultar suficientes para garantizar la protección “constitucional” de los intereses públicos en sede concursal.

Otra cuestión que no puede pasarse por alto, como han destacado los tribunales y alguna doctrina [MALVÁREZ PASCUAL, L., y SÁNCHEZ PINO, A. (2007) p. 29] es la incoherencia y el escaso sentido que habría demostrado un legislador que modifica la Ley Concursal a través otra Ley que se tramita junto a ella y se aprueba sólo dos meses después, mientras la primera está todavía en su particular *vacatio legis*. Y además la supuesta reforma afectaría nada más y nada menos que al recorte de privilegios de los créditos públicos, uno de los estándares fundamentales de la norma concursal. Verdaderamente, no sería fácil explicar las razones que hubieran motivado a un mismo legislador para alcanzar un resultado tan contradictorio. Es más, si nos atenemos a los pasos que ha dado en los años siguientes a la publicación de estas normas encontraremos más argumentos para rechazar esta interpretación. En este sentido, se cerró el paso al Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos en Ejecuciones Singulares, claramente inspirado por la Administración tributaria, y que se refería a este asunto en los términos ya conocidos (nada menos que incorporando una “interpretación autentica”, según rezaba su Exposición de Motivos, de los preceptos que en caso de concurso regulan la clasificación de los créditos tributarios). Posteriormente, ni la reforma de la Ley Concursal operada por el RD Ley 3/2009, ni el Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley Concursal, de 17 de diciembre de 2010, hacen mención alguna a la diferente calificación concursal de los créditos tributarios en caso de convenio y en caso de liquidación, ni incorporan, en consecuencia una modificación del artículo 91.4 LC.

No obstante, sin duda los principales inconvenientes que plantea la dualidad de sistemas de calificación y preferencia de créditos tributarios tienen que ver con el propio desarrollo del proceso concursal.

Primero, porque acrecer el privilegio de los créditos tributarios en los supuestos de liquidación afecta también, y de manera decisiva, a la posibilidad de celebrar un convenio concursal.

Teniendo en cuenta el derecho de abstención que ostenta la Administración tributaria, ésta puede verse incentivada a ejercerlo y no participar en un convenio en tanto la liquidación favorece en mayor medida sus intereses. Y más aún, el hecho de no involucrarse en el convenio puede arrastrar al resto de los acreedores concursales que verían con reticencias la suscripción de un posible acuerdo donde no se encuentran los créditos más privilegiados. Como puede fácilmente observarse, ya no sólo se está perjudicando a la *par conditio creditorum*, sino también a la propia viabilidad de la empresa, objetivos prioritarios de la Ley Concursal. A mayor abundamiento, téngase en cuenta que, de admitirse esta interpretación, se estaría dejando en manos de la Administración la aplicación o no de la LC a los créditos tributarios, pues ella decide, discrecionalmente, si participa o no en el convenio.

Segundo, porque se arbitra una suerte de recalificación de los créditos para el caso de que se supere sin éxito la fase de convenio, de difícil encaje en la práctica del

proceso concursal. Ni siquiera el Proyecto de Ley de Concurrencia y Prelación de Créditos en Ejecuciones Singulares había previsto dar solución a estos problemas.

Desde el principio del concurso sólo existe un supuesto donde se conoce que se llegará a la liquidación, son los casos de concurso voluntario donde el deudor insta la liquidación 142.1.1º LC. Pero, en los demás casos, la apertura del proceso de liquidación tiene lugar cuando el proceso ya está muy avanzado, habitualmente una vez finalizada la fase común, incluso con la lista de acreedores ya cerrada. Es decir, cuando se toma esa decisión en el concurso ya han ocurrido muchas cosas que han afectado a los distintos acreedores. En ese caso, ¿es verdaderamente posible confeccionar una lista provisional de acreedores condicionada a que no haya liquidación? Desde luego la Ley Concursal no establece ningún cauce para llevar a cabo esta modificación. ¿Podría pensarse entonces que, en un principio, se debería confeccionar la lista con el tratamiento concursal previsto para el convenio, ya que ello determina la composición de la junta de acreedores, el derecho de abstención, el derecho de voto etc...y sólo después, llegada la fase de liquidación, se debería reordenar (desconocemos la forma) la lista de acreedores, aumentado el privilegio general de los créditos de naturaleza tributaria? [RODRÍGUEZ MARQUEZ, J., (2006) p. 95 y MALVÁREZ PASCUAL, L., y SÁNCHEZ PINO, A. (2007) p. 56 y 57].

Más bien parece, como ha destacado atinadamente PEREZ ROYO [2007, p. 14], que los defensores de tal labor hermenéutica desconocen el contenido del artículo 91.4 LC, en tanto establece el privilegio general de los créditos públicos, e incluso desconocen la función misma de los privilegios, pues las normas que los regulan no se refieren a las relaciones con el deudor sino a las relaciones de los acreedores entre sí. Así, los privilegios juegan primariamente en la ejecución patrimonial propiamente dicha, es decir, en la liquidación y solo de modo reflejo en el convenio, en cuando influyen en la composición de la junta y permiten a su titular sustraerse de los efectos del acuerdo.

Y es que, admitir otra cosa nos conduce a una solución poco creíble: si sólo se aplicase la Ley Concursal en caso de convenio, ¿que norma se aplica para la clasificación de créditos tributarios en la fase de liquidación? La tributaria no distingue entre subordinados, ordinarios, con privilegio general o especial, o es que entonces ¿todos los créditos tributarios, incluidos los que la LC califica de subordinados, como intereses y recargos, deben considerarse privilegiados y por la totalidad de su importe? Por si no fuera suficiente el despropósito, adviértase además que respecto del resto de los créditos de Derecho público y, particularmente, de los relativos a la Seguridad Social, no existe norma alguna que permitiera alterar su calificación concursal.

En definitiva, a modo de conclusión, sin perjuicio de reconocer abiertamente el poco acierto del legislador en la redacción del vigente artículo 77.2 LGT, que ofrece más sombras que luces al intérprete, no es menos cierto que, a nuestro parecer y como asimismo viene a reconocer la Sentencia, su controvertida redacción no resulta argumento suficiente, por las razones apuntadas, para admitir el pretendi-

do efecto derogatorio de la LC en materia de calificación de créditos tributarios. No obstante, *de lege ferenda*, apostamos por una modificación del precepto, que bien pudiera ser en la proyectada reforma concursal o, si se prefiere, aprovechando cualquiera de las modificaciones que periódicamente tienen lugar en el ámbito tributario, para clarificar sus términos de acuerdo con el contexto en que tienen que interpretarse. Bastaría con retornar a su versión original “*en caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal*”.

6. Bibliografía

- GARCIA GÓMEZ, A., “La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal” en la obra colectiva *Estudios Jurídicos en memoria de Don Cesar Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, volumen I.
- GONZALEZ GARCIA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., “El crédito tributario en la Ley Concursal”, en *Tribuna Fiscal*, nº 175, 2005.
- LINARES GIL, M. “Créditos tributarios en la LC, LGT y LGP: ¿una contrarreforma?” en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 1, 2004.
- LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2008.
- MALVÁREZ PASCUAL, L., y SÁNCHEZ PINO, A., “La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 79, 2007.
- MARTIN QUERALT, J., “La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la *par condicio creditorum*”, en *Tribuna Fiscal*, nº 230, Ciss, 2009.
- PEREZ ROYO, F., “El privilegio general de los créditos tributarios –según la *interpretación auténtica* contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular–”, en *Quincena Fiscal*, nº 1, 2007.
- RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- TEJERIZO LOPEZ, J., “El privilegio general del crédito tributario en caso de concurso de acreedores”, en *Anuario de Derecho Concursal*, nº 5, 2005.
- VALERO LOZANO, N., *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, La Ley, Madrid, 2007.
- VARONA ALABERN, J., *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- VILLAR EZCURRA, M., “Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal”, en *Quincena Fiscal*, nº 15, 2002.
- ZABALA RODRIGUEZ FORNOS, A., “Artículo 77. Derecho de prelación” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004.