



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

Doctrina

Científica

Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal

9

Por Dra. Marta Villar Ezcurra (*)

1. Introducción: grupo normativo y principales dificultades.

El ordenamiento jurídico de la quiebra es una materia vasta y compleja, que ha recibido un tratamiento deficiente en el Derecho positivo. No existe actualmente una regulación unitaria y sistemática, sino normas concursales dispersas en distintos textos legales sin armonía ni coherencia (vid. LECiv/1881, CCom/1829, CCom/1885 y CC), a las que se añaden las correspondientes normas de Derecho penal, hipotecario, laboral y tributario.

Precisamente, el Proyecto de Ley Concursal de 5 de julio de 2002¹, trata de corregir tales deficiencias optando por los principios de «unidad legal, de disciplina y de sistema»². En efecto, se propone un solo Texto Legal para regular los aspectos materiales y procesales del concurso sin más excepción que la de

aquellas normas que por su naturaleza exigen el rango de Ley Orgánica.

En lo que a la protección de los créditos de la Hacienda Pública se refiere, las normas básicas se contienen en la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490; NDL 15243) (vid. arts. 71 y ss.), en la Ley General Presupuestaria (RCL 1988, 1966, 2287) (vid. art. 39) y en el Reglamento General de Recaudación (RCL 1968, 2261; NDL 25666) (vid. en particular, arts. 93, 95 y 96.1º y 3º) aunque son escasas las disposiciones que *específicamente* se refieren a las situaciones concursales para concretar las reglas de preferencia de la Hacienda Pública en el cobro y otorgar un derecho de abstención (vid. arts. 129.3º y 4º LGT, 39.2º y 3º LGP).

Del estudio del grupo normativo regulador de la posición acreedora de la Hacienda Pública en las

(*) Prof. Agregada de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU.

1. Se convierte así en Proyecto de Ley el tercer intento de reforma basado en el Anteproyecto de 7 de septiembre de 2001. Se adopta finalmente una posición intermedia entre el Anteproyecto de 1983 y el de 1995, inspirados respectivamente en los profesores OLIVENCIA y ROJO. Las razones de la reforma concursal pueden resumirse en cuatro: superar las deficiencias intrínsecas (antigüedad de las normas que obedecen a diversos momentos históricos); incorporar al ámbito concursal el proceso legislativo de modernización del que la materia concursal se había aislado; incorporar el movimiento reformador de los países de nuestro entorno (Ley modelo de la ONU y normas europeas) y por último, evitar los costes del procedimiento.

2. Ap. II de la Exposición de Motivos.



quiebras se aprecia, de inmediato, que en ocasiones las normas tributarias colisionan con los preceptos, principios y reglas de naturaleza concursal. En este sentido, según el artículo 9 LGT sobre prelación de fuentes son de preferente aplicación las normas tributarias, siendo las disposiciones de Derecho común de aplicación supletoria. Sin embargo, la práctica reconoce como criterios especialmente importantes en esta materia, la jurisprudencia (en particular, las sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción)³ y los criterios de interpretación principalistas y sistemáticos que se deducen de ella.

Sobre la intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales, la Administración ha expuesto su criterio, primero, en la Circular de 25 de junio de 1990 (RCL 1990, 1607)⁴, de la Secretaría General de Hacienda y de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre las actuaciones en procesos concursales de los órganos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado, donde por primera vez —aunque sin cobertura legal entonces— se reconoció la posibilidad de suscribir un «acuerdo previo» al convenio, teniendo por efecto la terminación convencional del procedimiento administrativo de apremio (ap. 4.2.1); y en segundo lugar, en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT, de 27 de marzo de 1995, que exige la inclusión en el convenio general de una cláusula que reconozca el carácter preferente y privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública, en cuya virtud se seguirán las condiciones expresamente acordadas con la Administración. También ha sido muy considerado como criterio interpretativo el Dictamen del Consejo de Estado número 55879, de 23 de enero de 1992, sobre el orden de prelación de créditos en los procedimientos liquidatorios de la Comisión Liquidadora de las Entidades Aseguradoras, que vino a reconocer al crédito tributario un privilegio general equiparable al crédito de la Seguridad Social.

En general, la Hacienda Pública protege su posición acreedora con distintas formas de aseguramiento del crédito tributario. Puede decirse que todas las *prerrogativas* de que goza la Administración tributaria tienen por finalidad garantizar el crédito tributario: los procedimientos de gestión, recaudación e inspección, la ampliación de sujetos obligados al pago (responsables, sustitutos del contribuyente), la exigencia de deberes de información, etc. Pero en un sentido estricto, sólo se reconoce la existencia de *garantías* del crédito tributario en los casos en que *de manera inmediata* la Ley regula medidas que directamente pretenden asegurar el crédito ante un eventual incumplimiento del deudor. Respecto a los tipos de garantías, tradicionalmente suelen distinguirse las garantías reales (derecho de afectación —art. 74

LGT—, hipoteca legal tácita —art. 73 LGT—) de las personales (fianza, aval, responsables —arts. 37 y ss. LGT, art. 72 LGT—), aunque algún autor (MUÑOZ MERINO, BELTRÁN) añade una tercera categoría, a saber, las garantías «procedimentales» para cubrir los supuestos de posiciones privilegiadas en el orden procesal (derecho de prelación —art. 71 LGT—), pues es en los casos de *conurrencia de créditos* cuando puede ejercitarse la garantía contemplada, para regular la situación privilegiada de los créditos preferentes (vid. Res. DGRN de 15 de diciembre de 1994 [RJ 1994, 10019]).

También se ha distinguido (MUÑOZ MERINO) entre *créditos privilegiados* y *créditos con derecho de prelación*, para separar aquellos que otorgan un derecho de ejecución y satisfacción preferente por recaer sobre bienes específicos (los primeros), de los demás, pues para ambos créditos se reconoce el derecho de abstención (art. 129 LGT).

En cualquier caso, resulta claro que en las quiebras la situación del crédito tributario es privilegiada. Este privilegio se reconoce con carácter general en el artículo 71 LGT y en el artículo 1927.1º CC. Pero aunque los privilegios del Fisco se remontan al Derecho Regio, hay que reconocer que su fundamento se pone hoy en entredicho y que no es infrecuente que tal privilegio se haya calificado no sólo de «excesivo» sino en ocasiones de «incongruente» (GUILARTE GUTIÉRREZ).

Sin perjuicio del tecnicismo de las cuestiones que en este tema se plantean, en mi opinión, una de las más polémicas tanto en la práctica como en la doctrina es la del reconocimiento del derecho de separación que el artículo 96.5 del RGR otorga a las retenciones y repercusiones de los tributos calificándolos de «depósitos a favor de la Hacienda Pública». Otro tema que suscita una problemática singular es la admisibilidad de la figura de la compensación o también la discusión sobre la naturaleza del crédito que adquiere la Hacienda Pública por un IVA deducido pero no pagado al proveedor. Finalmente, puede ser de interés dejar constancia de que el Derecho comunitario europeo no es ajeno a estos temas, y en particular deben evitarse las actuaciones que puedan considerarse ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, que se traducen en que la Hacienda Pública como acreedora debe comportarse en los procesos concursales como un acreedor privado en circunstancias similares (art. 87 TCE [RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695], «ex» art. 92, vid. Asunto *Fertiberia*).

Este trabajo se limita a exponer algunas notas sobre aspectos del tema objeto de estudio que se consideran esenciales y se centra en aquellas cuestiones que, como ya hemos anticipado, nos han suscitado

3. Vid. por su especial interés las Sentencias de 23 de marzo de 1998 (RJ 1998, 7350), 21 de marzo de 1994 (RJ 1994, 2519), 14 de diciembre de 1990 (RJ 1990, 10381), 16 de julio de 1986 (RJ 1986, 4551), 26 de octubre de 1987 (RJ 1987, 8725) y 16 de julio de 1986.

4. RCL 1990, 1607.

un especial interés, recogiendo además, en lo sustancial, los cambios previstos en el Proyecto de Ley Concursal que contempla entre otras muchas novedades, una nueva redacción para los artículos 71 y 129 LGT.

2. La preferencia procedimental en el cobro del crédito tributario.

Aun estando actualmente clara la preferencia general establecida por el artículo 71 LGT para los créditos tributarios, hasta la reforma de la LGT por Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178, 2787), que dio nueva redacción del artículo 134.2 LGT, la aplicación del artículo 71 LGT se vio en la práctica extraordinariamente limitada, al interpretarse conjuntamente con el artículo 132 LGT, que regulaba el derecho de los entes públicos a practicar anotación preventiva de embargo con el alcance previsto en el artículo 44 LH⁵. Se entendió en la doctrina de los tribunales que la Hacienda Pública debía anotar preventivamente los embargos para gozar del privilegio del artículo 71 LGT⁶. Al suprimirse la referencia al artículo 44 LH en la nueva redacción del art. 134.2 LGT quedó claro que la preferencia establecida por el artículo 71 LGT debe ser de «grado», en consideración al origen del crédito, y no de fecha, de forma que la anotación preventiva de embargo no altera ya la naturaleza del crédito tributario⁷.

Hecha esta aclaración, analicemos el estado actual del crédito tributario en la normativa vigente. En las situaciones de quiebra, como es sabido, determinados bienes quedan excluidos de la masa activa: los bienes ejecutados en procedimientos tributarios, los bienes no pertenecientes al quebrado (respecto de los que proceden las tercerías de dominio) y los bienes con garantía real (hipoteca, prenda) que conceden un derecho de ejecución separada. Respecto a este tipo de bienes se habrán ejercido los privilegios materiales correspondientes. A diferencia de ello, la preferencia procedimental concede un derecho de cobro anterior al de otros acreedores.

Dictado el auto de declaración de la quiebra se produce una «vis atractiva» del proceso concursal respecto a los *procedimientos ejecutivos* y de cobro contra el deudor. Esto significa que la Hacienda Pública podrá seguir ejercitando sus potestades declarativas en los procedimientos encaminados a la liquidación o inspección de las deudas tributarias al margen de tal atracción.

Así pues, sólo los procedimientos ejecutivos pueden ser atraídos por la declaración de quiebra y no todos, puesto que los bienes trabados no forman ya parte de la masa activa (la Administración tributaria debe relacionar las deudas liquidadas que se incluyen en la masa de la quiebra). Además, hay que advertir a efectos procedimentales que los apremios anteriores a la declaración de la quiebra gozan del derecho de abstención, mientras que los posteriores no. Debe advertirse respecto a las deudas aplazadas que no gozan éstas de privilegio por la vía del artículo 71 LGT sino por efecto del artículo 883 CCom.

Para determinar la preferencia procedimental la cuestión fundamental es fijar lo que se denomina «el momento homogéneo», esto es, el del acto que sirve de referencia para decidir si la Hacienda Pública goza de preferencia o procede a la acumulación al proceso concursal. En el *procedimiento ejecutivo tributario*, las soluciones a cuál es ese momento homogéneo son diversas en doctrina, tribunales (momento de la traba) y Derecho positivo (providencia de embargo -art. 95.1 RGR-). El momento homogéneo en la *hipoteca* es la inscripción en el Registro pues al tener carácter constitutivo, es ésta la fecha de referencia [jurisprudencia conflictual, art. 129.3 a) LGT, art. 98.1.2º nueva LECiv [RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892]]. En la *quiebra* el momento homogéneo es el acto del juez declarativo de la quiebra.

Las dificultades prácticas surgen porque en la quiebra se produce el embargo de *todos* los bienes del quebrado, mientras que con la traba que tiene lugar en el procedimiento de apremio, el embargo recae sobre *bienes determinados*. También debe destacarse que mientras que la LGT [129.3 b)] se decanta por la fecha de inicio (solicitud) de la quiebra como fecha de referencia, el RGR [95.1 b)] opta por la del auto de declaración, concretando así la fecha determinante.

Respecto de la Hacienda Pública, el criterio utilizado para resolver la concurrencia procedimental coincide con el empleado para dilucidar la concurrencia de embargos. En ambos casos el momento homogéneo coincide con la *diligencia de embargo*, acto por el que se produce la traba, la afección del bien. *Este derecho no requiere ser inscrito* para hacer valer el privilegio (STSJ de La Rioja, de 21 de julio de 1997). Debe indicarse que el derecho de ejecución separada que concede la preferencia procedimental no siempre evitará que a la Administración tributaria le inte-

5. El art. 44 LH establece lo siguiente: «El acreedor que obtenga anotación a su favor en los casos de los números segundo, tercero y cuarto del artículo 42, tendrá para el cobro de su crédito la preferencia establecida en el artículo 1923 del Código Civil».

6. Vid. SSTS de 31 de enero de 1974 (RJ 1974, 351), 10 de noviembre de 1976, 20 de abril de 1987 (RJ 1987, 2875), 3 de mayo de 1988 (RJ 1988, 3874), 26 de marzo de 1991 (RJ 1991, 2449), o 30 de marzo de 1993 (RJ 1993, 2540), en las que se sostenía que fuera de los arts. 73 y 74 LGT, la anotación preventiva por débitos tributarios quedaba sometida a la norma del número 4 del art. 1923 CC y no a la preferencia general del art. 71 LGT, «por fuerza de la anteposición que merece la normativa que contiene» el art. 132 LGT y por el «principio restrictivo inherente a los privilegios» (STS de 30 de marzo de 1993).

7. Esta interpretación tuvo su primera aplicación en sede jurisdiccional en la Sentencia 458/1996 de la Audiencia Provincial de León, según la cual «los créditos tributarios se colocan por delante de todos los comúnmente privilegiados, pero en pie de igualdad con los créditos por cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta, y en su caso, los recargos e intereses que sobre aquellos procedan» [F. 4º].

rese o deba insinuar su crédito en la quiebra. Así sucederá cuando el crédito tributario no se haya podido satisfacer —en todo o en parte—, ya sea porque el dinero derivado de la enajenación del bien resulte insuficiente, ya porque exista un acreedor de mejor derecho que Hacienda, en cuyo caso la parte del crédito tributario no satisfecha deberá acumularse a la quiebra.

Con relación a esta cuestión el artículo 54 del Proyecto de Ley Concursal, titulado «Ejecuciones y apremios» prevé lo siguiente: «1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado *providencia de apremio* con anterioridad a la fecha de declaración del concurso. 2. Las actuaciones que se hallaren en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos. 3. Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho. 4. Se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta Ley para los acreedores con garantía real».

No obstante lo anteriormente expuesto, conviene dejar constancia de que en alguna jurisprudencia conflictual se permite a la Administración tributaria iniciar un procedimiento de apremio hasta trabar embargo sobre determinados bienes como medida cautelar, entendiéndose que el artículo 9 de la Ley de Suspensión de Pagos⁸ «no es aplicable a los embargos trabados o que pueda trabar la Hacienda Pública (...) en el ejercicio de las prerrogativas que para la cobranza de los tributos le confiere el artículo 31 de la Ley General Presupuestaria, en relación con el artículo 129 de la Ley General Tributaria»⁹ y ello porque aquel precepto se refiere literal y exclusivamente a los embargos judiciales y porque la finalidad del proceso concursal es paralizar los actos individuales de ejecución sobre el patrimonio del deudor (salvo que se trate de bienes hipotecados o pignorados), paralización que no alcanza las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración fiscal en el ejercicio de sus prerrogativas¹⁰.

3. El derecho de ejecución separada por garantía real (separación «ex iure crediti»).

El derecho de ejecución separada se ejercita sobre

cosas que pertenecen al quebrado y persigue la realización de un bien al margen de la quiebra. Su ejercicio reduce la masa activa y la pasiva puesto que el crédito privilegiado no necesita inscribirse en la quiebra, implica «extraconcursalidad» (BELTRÁN).

Con carácter general se reconoce este derecho a los acreedores hipotecarios y pignoratícios (918 CCom), esto es, a los que ostentan un derecho real de garantía. Así sucede para la Hacienda Pública cuando el deudor constituye una garantía real para obtener un aplazamiento o fraccionamiento de su deuda tributaria (art. 76 LGT [RCL 1963, 2490; NDL 15243]) o para conseguir la suspensión de ejecutoriedad (art. 76 RPREA [RCL 1996, 1072, 2005]). También con la hipoteca legal tácita prevista en el artículo 73 LGT.

En el ámbito tributario, no se benefician de este derecho ni el derecho general de prelación (art. 71 LGT) ni el de retención, que no permite realizar el bien retenido (art. 75 LGT, ámbito aduanero e IVA a la importación). Pero la afección legal prevista en el artículo 74.1 LGT para los créditos derivados de tributos que graven la adquisición, transmisión o importación, sí concede un derecho de ejecución separada que, además, es de carácter irrenunciable.

Puede ocurrir, sin embargo, que Hacienda posea varios créditos tributarios, unos con derecho de ejecución separada y otros no. Como los segundos se acumulan al proceso concursal, podría serle útil, previa renuncia al derecho de ejecución separada, acumular los primeros a la quiebra para tener mayor participación en la Junta de Acreedores y reforzar su capacidad decisoria en el convenio. Tal posibilidad no está, sin embargo, prevista ni por la LGT ni por la LGP.

4. El derecho de separación «ex iure dominii».

Este derecho se fundamenta en la titularidad de un tercero de un bien que «de hecho» forma parte de la masa. Excepcionalmente, también se permite el ejercicio de este derecho en determinados supuestos en que el quebrado ha ganado la propiedad de aquél. Dos casos merecen especial comentario: el de las retenciones y las repercusiones, en particular por IVA. Por lo general, serán éstos, además, los créditos tributarios más frecuentes en las quiebras.

De acuerdo con la literalidad del RGR (art. 96.5) en los procesos de ejecución «no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de

8 . El art. 9 de la LSP establece que «desde que se tenga por solicitada la suspensión de pagos, todos los embargos y administraciones judiciales que pudiera haber constituidos sobre los bienes no hipotecados ni pignorados, quedarán en suspenso y sustituidos por la actuación de los interventores, mientras que ésta subsista, con arreglo a las normas que señale el Juzgado».

9 . STC de 21 de marzo de 1994.

10 . Vid. STC de 21 de marzo de 1994, si bien parte de la argumentación se basaba en que los arts. 34.1 LGP y 136 LGT en su redacción anterior a 1995 establecían «que el procedimiento de apremio no se suspenderá por el ejercicio de otras acciones o reclamaciones sobre los mismos bienes, sino una vez que se haya llevado a cabo su embargo y anotación preventiva, en su caso, en el Registro Público correspondiente».

retenciones o *repercusiones* de tributos que, a tal efecto, se considerarán *depósitos* a favor de la Hacienda Pública». Esta disposición ha posibilitado que la Administración tributaria ejercite en las quiebras la «*separatio ex iure dominii*», con la evidente ventaja en el cobro respecto de otros acreedores públicos y privados.

Las soluciones de los tribunales ante la aplicación de tal ventaja han sido contradictorias (se ha calificado el supuesto como de mandato legal, gestión de negocios ajenos o depósito), y si bien tras la reforma de la LGT por la Ley 25/1995 resulta claro que el retenedor es un obligado (o deudor) tributario distinto del contribuyente y que las «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener» forman parte de la deuda tributaria (art. 58.1 LGT) y la doctrina mayoritaria defiende la nulidad del precepto reglamentario (MARTÍN)¹¹, alguna sentencia (STC) de 23 de marzo de 1998 [F. 5º]) incluso del TS (vid. STS de 5 de julio de 2000 [RJ 2000, 5729]) insiste en que tales cantidades constituyen un depósito. En otras ocasiones, el acento se pone en que las cantidades retenidas y no ingresadas pertenecen al retenedor por un título distinto al de dueño sin calificar la naturaleza jurídica de la retención.

En esta misma línea se pronuncia el Servicio Jurídico de la AEAT (Dictamen 7.29/1999), que recuerda que la LIRPF dispone que los empresarios y las entidades que satisfagan o abonen a una persona física rendimientos por su trabajo personal, capital o actividades empresariales o profesionales están obligaciones a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que proceda e ingresar su importe en el Tesoro Público y que también la LIS establece, en términos similares, la obligación de retener e ingresar en el Tesoro. Por ello, entiende el Servicio Jurídico que las cantidades retenidas en virtud de disposición legal pero no ingresadas figuran en el patrimonio del retenedor por un *título distinto del de dueño*: no está por un título legal e irrevocable, sino por un título distinto, aunque se explique en la jurisprudencia acudiendo a conceptos distintos como el mandato legal, la gestión de negocios ajenos y el depósito.

Por tanto, concluye que la cantidad retenida tiene el carácter de predecible y sujeta a su inmediato ingreso, y debe excluirse de la masa activa del proceso concursal en trámite, siendo así que admitido el derecho a favor de la Hacienda Pública de separar de la masa tales cantidades, existe base suficiente para considerar las retenciones un depósito concediéndoles en este caso un derecho de crédito preferente, en el sentido de que puede cobrarse por el procedimiento singular de los artículos 908 y 909 CCom que

prevén un derecho de exclusión o separación absoluta. Así las cosas, considera que la restitución puede efectuarse mediante la puesta a disposición de las cantidades de que disponga el quebrado ya que tratándose de un depósito en metálico lo que se tiene es un derecho a la devolución del «*tantum rem*», otro tanto de la misma especie y calidad, convirtiéndose en la facultad de tener la disponibilidad de los fondos.

Como algún autor ha indicado «la consideración de la cantidad retenida como deuda tributaria efectuada por tales preceptos legales es ontológicamente incompatible con el pretendido derecho de dominio de la Hacienda Pública. No se puede ser dueño y acreedor más o menos privilegiado» (GUILARTE). El argumento lleva a considerar que «la hipotética configuración como depósito de tales cantidades habría quedado derogada por el artículo 58 de la LGT, ulteriormente también por el artículo 128.3º» (GUILARTE).

En definitiva, de seguirse este planteamiento coherente con la reforma de la LGT/1995, debería concluirse que las sumas retenidas por el quebrado no conceden a la Hacienda un derecho de separación «*ex iure dominii*». Apoya esta conclusión el hecho de que el artículo 305 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), haya reconducido al delito fiscal la falta de pago de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. Si estuviéramos realmente en presencia de un depósito, la conducta infractora sería reconducible al delito de apropiación indebida.

Los términos del problema se plantean de forma aún más clara, cuando se trata de *repercusiones tributarias*. Las cantidades repercutidas no coinciden con las cantidades debidas pues ha de descontarse el importe de las cuotas soportadas deducibles. Es por tanto más evidente aún que en el caso de las retenciones, que no pueden considerarse «en depósito» las cantidades repercutidas en concepto de IVA ni de Impuestos Especiales. Además, en el caso de las cuotas de IVA puede ocurrir que las cuotas se hayan devengado pero el destinatario de las operaciones sea precisamente el quebrado. En tal caso se permite al proveedor rectificar la base imponible repercutida por efecto del artículo 80.Tres de la Ley del IVA, supuesto al que nos referiremos más adelante.

El Proyecto de Ley Concursal no corrige las distorsiones al sistema que se acaban de poner de manifiesto, sino que eleva a rango de Ley el derecho de separación respecto a las *retenciones tributarias*, aunque omite cualquier referencia a las deudas que consistan en cuotas repercutidas por IVA u otros conceptos impositivos. Así, en el artículo 75 donde se enuncia el principio de universalidad, dentro del ca-

11. En opinión de MARTÍN, JAVIER, «esta construcción (se refiere a la consideración de "depósito") no puede aplicarse a la actual configuración de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta y, menos aún, a las cantidades repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido (...) en materia de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta el precepto debe entenderse derogado (...) la cuestión se nos antoja aún más clara con las cuotas repercutidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en los Impuestos Especiales».

pítulo titulado «De la determinación de la masa activa», se recoge un apartado 4º según el cual: «Igualmente se separarán de la masa activa del concurso las cantidades correspondientes a *retenciones tributarias* y de seguridad social llevadas a cabo por el concursado en cumplimiento de una obligación legal».

Como venimos sosteniendo, esta solución contraviene el concepto de «retención tributaria» como obligación tributaria propia del retenedor, deudor de esa obligación distinta de la de pagar la cuota del impuesto, que es la que incumbe al obligado en calidad de contribuyente, para el cual la retención constituye un ingreso a cuenta de la obligación futura. Claramente se recoge en el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT¹² que el retenedor es «la persona física o jurídica que en los supuestos previstos por la Ley del Tributo, resulta obligada a practicar al contribuyente la retención de determinadas cantidades y al ingreso de las mismas en el Tesoro Público, teniendo éstas el carácter de ingresos a cuenta en relación con la obligación tributaria principal. El retenedor, en su condición de deudor de una obligación a cuenta está asimismo obligado frente al Ente público, al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales relacionadas con dicha obligación en los términos previstos en cada caso por la Ley del Tributo»¹³.

14

5. Reconocimiento y graduación del crédito tributario. Especial atención al crédito por IVA.

La Hacienda Pública debe inscribir sus créditos al objeto de su reconocimiento, salvo los que gocen del derecho de ejecución separada o se vean protegidos por la preferencia procedimental. La insinuación del crédito tributario constituye un derecho-deber y una carga *irrenunciable* (STS de 24 de junio de 1991, también la Instr. 7ª,4.1 de la Circular 3/1990 exige la insinuación del crédito).

El artículo 96.3 RGR ordena realizar las actuaciones pertinentes para fijar los créditos de la Hacienda Pública que deban hacerse valer en el procedimiento, incluso los aún no liquidados y con independencia de su impugnación o suspensión de ejecutoriedad. El artículo 96.4 RGR dispone que los créditos quedarán justificados mediante *certificación expedida por el órgano competente*. Si la deuda está en ejecutiva, la providencia de apremio se considera título suficiente para presentar ante los síndicos.

En esta cuestión, se plantea una problemática singular cuando se ejercita el derecho que contempla el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, según el cual «la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, *con posterioridad al devengo de la operación, se dicte* providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de *declaración de quiebra de aquél*. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse, en el supuesto de una suspensión de pagos, después del decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores, ni tratándose de una quiebra, después del duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos, ni tampoco después de la aprobación del convenio si se realizara con anterioridad a dicha Junta. Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión en el plazo que se fije reglamentariamente (art. 24 del Reglamento), de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada».

La posibilidad de modificar la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y medie una declaración de quiebra o suspensión de pagos, fue introducida por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre (RCL 1993, 3600), que entró en vigor el 1 de enero de 1994. Este derecho se ejercita mediante la emisión de una factura rectificativa, que, una vez recibida por el destinatario, determinará para éste la obligación de rectificar las deducciones practicadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 114.Dos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) del IVA, resultando, asimismo, deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota no deducible si no hubiera tenido derecho a la deducción total del impuesto. En este sentido, desde el 1 de enero de 1997, tras la modificación introducida por la Ley 13/1996 (RCL 1996, 3182), la obligación de rectificar las deducciones practicadas que deriva directamente de lo establecido en el artículo 114 mencionado, se recoge de forma expresa en el propio artículo 80, primero en su apartado Tres, y tras la nueva modificación por la Ley 66/1997 (RCL 1997, 3106 y RCL 1998, 1636) en su apartado Cinco¹⁴. Según se ha considerado, las modifica-

12. La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 constituyó una Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. Integró la Comisión el Secretario de Estado de Hacienda, el Director General de Tributos y los siguientes vocales: Don Eduardo Abril Abadía, don César Albiñana García-Quintana, doña Carmen Botella García-Lastra, don Rafael Calvo Ortega, don Miguel Cruz Amorós, don Ramón Falcón y Tella, don Javier Lasarte, don Javier Martín Fernández, don Rafael Mendizábal Allende, don José Luis Pérez de Ayala, don Joaquín del Pozo López, don Fernando Prats Máñez, don José Ignacio Ruiz Toledano y doña Mª Teresa Soler Roch. El Informe emitido por la Comisión ha sido publicado por el IEF, en julio de 2001.

13. Pg. 74 del Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, IEF, Madrid, 2001.

14. Son normas de transposición del art. 11 C.1 de la Sexta Directiva comunitaria (LCEur 1977, 138), según el cual «en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. Pero en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla».

ciones en el Texto Legal, «no sólo hacen más fácil el ejercicio de la facultad de rectificación» en los casos de quiebra y suspensión de pagos, «sino que dicho ejercicio se compatibiliza mejor con la tramitación de los procedimientos concursales y sus momentos más significativos, y con el respeto a las garantías de la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos»¹⁵.

El problema básico que se plantea es el de la *naturaleza jurídica del crédito* que adquiere la Hacienda Pública contra el quebrado respecto a las derivadas de las facturas rectificativas de las anteriormente emitidas por los acreedores afectados por el expediente de suspensión. Suele aducirse por los acreedores que la Hacienda Pública pasa a ser acreedor por las cuotas del IVA deducidas en su día de las cuotas repercutidas, pero no pagadas efectivamente al proveedor (que normalmente será un acreedor concursal), produciéndose una sustitución en la titularidad de los créditos de tal manera que las deudas rectificadas de IVA han de ser incluidas en la masa previa de la suspensión. Como deudas concursales habrían de someterse a su reconocimiento y graduación con independencia del carácter privilegiado de los créditos públicos.

Frente a este planteamiento, habitualmente la Hacienda Pública pretende que su crédito sea post-concursal, argumentando que la liquidación del crédito se produce después de la declaración de la quiebra. A más de ello, si las deudas se consideran concursales y se ha suscrito convenio de acreedores, la Hacienda pública se vería obligada a aceptar respecto a los créditos por IVA nacidos de las facturas rectificativas las quitas pactadas, no así en caso contrario.

El TEAC viene dando la razón a la Administración. Así, ha afirmado que «como consecuencia del ejercicio de este derecho (se refiere al que ejercita el acreedor-proveedor al rectificar las facturas) nace, simultáneamente, una *nueva obligación* para el deudor suspenso cuyo importe coincide con el de la parte de la cuota previamente repercutida por sus acreedores y no satisfecha, que no puede deducirse en virtud de la normativa reguladora de la modificación de la base imponible, pero cuya naturaleza no se identifica con la obligación derivada del acto de repercusión (...) *no puede entenderse que simplemente se haya producido un cambio en el titular de una nueva obligación preexistente*, sin perjuicio de que el antecedente remoto de la nueva obligación sea la operación en la que se devengó el impuesto cuya base imponible ahora se modifica (...) *la obligación a cargo del empresario suspenso es una obligación específica, que no nace hasta el momento en que el empresario recibe las facturas rectificativas*»¹⁶. La Audiencia Nacional, en Sentencia de 13 de enero de 2000¹⁷ apoya esta solución y contiene otras afirmaciones de interés. Así,

entiende que la nueva redacción de la Ley 13/1996 «no introduce la idea de que el devengo del impuesto se produce con posterioridad al momento de las rectificaciones, sino que regula su procedimiento»¹⁸, sino que «la suspensión de pagos distorsiona el esquema liquidatorio básico, porque el acreedor no puede cobrar en todo o en parte, el IVA repercutido al cliente (...) el principio de *neutralidad en el IVA* precisa que el *ajuste sea bilateral*, por eso la normativa exige que una vez autorizada la modificación de la base imponible por el acreedor y comunicada por éste al cliente, destinatario de las operaciones, éste deberá presentar una declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas minorando las cuotas que había consignado como deducible (IVA soportado) y que no ha llegado realmente a satisfacer (...) el cumplimiento de la normativa del impuesto respecto de dicha modificación de la base imponible, no implica para Hacienda mantener una situación de privilegio frente a otros acreedores, con enriquecimiento injusto frente a éstos, sino que procura conservar dicho principio de neutralidad».

No resultan del todo convincentes estos argumentos. Piénsese que en la práctica el acreedor reclamará el total del crédito impagado (IVA incluido) y es paradójico que sea él quien decida ejercitando su derecho a rectificar la factura si el importe del crédito correspondiente al IVA tiene el carácter de concursal (si no rectifica) o extraconcursal (si rectifica). Lo lógico sería que la naturaleza del crédito no dependiera del ejercicio de un derecho por parte del acreedor del quebrado. También puede resultar problemático para los interventores de la quiebra, separar de los importes reclamados por los acreedores ordinarios los correspondientes a las cuotas de IVA impagadas.

Otra de las cuestiones estrechamente ligada a la anterior es la de identificar quién tiene la facultad de votar con el crédito correspondiente al IVA, pues figurará en la relación de acreedores en principio, aquel que facturó el importe correspondiente.

Los créditos tributarios litigiosos que hayan provocado la tramitación de un proceso por delito fiscal presentan aún mayores dificultades, pues la Hacienda Pública no puede cuantificarlo en la quiebra. En tal supuesto es posible solicitar al juez penal un previo pronunciamiento sobre la cuantía.

Respecto a la graduación, los síndicos deben formar los estados de graduación de los créditos que se someterán a votación en la Junta de Acreedores. Ante la falta de claridad en este tema en la doctrina se han llegado a proponer hasta quince grados de

15. Res. TEAC de 2 de noviembre de 2000 (JT 2000, 137), en su fundamento 2º.

16. Res. TEAC de 19 de julio de 2000 [F. 2º] (JT 2000, 1521); de 4 de julio de 2000 [F. 2º] (JT 2000, 1507).

17. JT 2000, 753.

18. [F. 5º].



situaciones privilegiadas¹⁹. Para las posibles controversias sobre la decisión adoptada por la mayoría sobre el rango del privilegio se seguirá la vía civil, a diferencia de lo que sucede sobre el reconocimiento de los créditos, cuestión a discutir en la vía contencioso-administrativa.

6. Extensión de los privilegios en la deuda tributaria.

Declarada la quiebra, las deudas del quebrado experimentan algunas alteraciones. De entrada, la quiebra provoca el vencimiento anticipado de todos los créditos que se tengan contra el quebrado y dejan de devengar intereses todas las deudas del quebrado salvo los créditos hipotecarios y pignoratícios hasta donde alcance la respectiva garantía (arts. 883 y 884 CCom).

El vencimiento anticipado del crédito tributario presupone la previa existencia de tal crédito. En el ámbito tributario, la obligación nace con la realización del hecho imponible (devengo) y es la fecha del devengo la que determina qué créditos nutren la masa pasiva y cuáles no. De esta manera, si el tributo se ha devengado se acumula a la masa pasiva aunque en aquel momento todavía no sea líquido. Los criterios administrativos sobre el criterio temporal para determinar qué créditos son concursales y cuáles extra-concursales han evolucionado, siendo así que en un primer momento, la Circular 3/1990 optó por el criterio del vencimiento de la obligación tributaria (nacida la obligación antes del auto declarativo de la quiebra pero aún no vencida era considerada deuda de la masa, vid. también STC 14/1986 [RTC 1986, 14]), mientras que, posteriormente, la Instrucción 4º de 27 de marzo de 1995, modificó tal criterio fijando el momento determinante de la pertenencia o no a la masa, en el devengo del tributo.

Respecto a la suspensión del devengo de intereses, se plantea el problema de determinar el alcance del artículo 884 CCom en el sentido de si debe afectar a todas las deudas tributarias o sólo a las que integran la masa pasiva. Tal duda creemos que debe resolverse en el sentido de que no afecta ni a los créditos tributarios protegidos con garantía real (hipoteca legal tácita -art. 73 LGT [RCL 1963, 2490; NDL 15243]- afección legal -art. 74 LGT-, etc.) ni a los que gocen de preferencia procedimental por haberse adelantado la Hacienda Pública en el embargo del bien.

Los privilegios de la Hacienda Pública se extienden a todos los componentes de las deudas tributarias concursales, incluso a las sanciones, por el efecto del artículo 32.1 LGP (RCL 1988, 1966, 2287) a pesar de la distinta naturaleza jurídica de cada uno de los componentes de la deuda que enumera el artículo 58.2 LGT²⁰. No obstante, respecto a las sanciones

puede defenderse que los privilegios no operarían si éstas se intentan cobrar en un proceso concursal (por contravenir el art. 25.1 CE [RCL 1978, 2836; ApNDL 2875]). Igual planteamiento sería aplicable al recargo de apremio y a los recargos del artículo 61.3 LGT si se reconoce en ellos naturaleza sancionatoria (VARONA). Estas cuestiones quedan afectadas por las reformas previstas en el Proyecto de Reforma Concursal.

Según el momento de declaración de la quiebra podemos encontrarnos las siguientes situaciones que describimos sintéticamente:

a) Deudas liquidadas por la Administración:

Si la quiebra se inicia cuando la deuda está en período voluntario, vence anticipadamente.

Si se declara cuando la deuda está en período ejecutivo, sin que haya sido notificada providencia de apremio se fijará el montante de la deuda incluyendo el recargo del 10% y excluyendo los intereses de demora (art. 127.1 LGT).

Si ha recaído providencia de apremio y se está en plazo para pagar en ejecutiva (art. 108 RGR), o fuera de ese plazo no se ha expedido providencia de embargo, la deuda integrará cuota, intereses de demora y recargo del 20%.

Si se ha dictado providencia de embargo, el crédito goza de preferencia procedimental y la deuda tributaria integrará todos los conceptos aunque sólo se beneficiarán de preferencia en el cobro los conceptos de naturaleza tributaria.

b) Deudas autoliquidadas:

Si la quiebra se inicia durante el período de presentación de declaración y el quebrado ha presentado autoliquidación, la deuda es líquida y exigible. Si, por el contrario, no la ha presentado, debe hacerlo el síndico aunque sería conveniente que la Administración le instase.

Si se inicia después de agotado tal plazo y el quebrado ha cumplido, al haber crédito exigible se añadiría el recargo del 10% o del 20% según proceda y los intereses de demora, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de los recargos «dulcificados» del artículo 61.3 LGT para el caso de presentación extemporánea y espontánea de la declaración, a los que se añadirían -en ausencia de pagos- los recargos del 10% o del 20% y los intereses de demora si el retraso en la presentación de la autoliquidación es de más de un año.

Si no se presenta declaración debe cuantificarse por los síndicos la deuda tributaria «so pena» de incurrir en responsabilidad tributaria por la vía del artículo 40.2 LGT.

7. El convenio concursal.

La posibilidad de que la Hacienda Pública pueda

19. Vid. como guía útil el orden propuesto por el Dictamen 55.879, de 23 de enero de 1992, del Consejo de Estado.

20. Vid. GOROSPE, J. I.: *Consecuencias del impago de los tributos, intereses, recargos y sanciones*, La Ley. Madrid, 2001.

firmar los convenios concursales ha planteado problemas, fundamentalmente como consecuencia del principio de indisponibilidad del crédito tributario²¹. Como han destacado GARCÍA-HERRERA Y HERRERA MOLINA «estamos ante las disposiciones de nuestro ordenamiento tributario que más claramente asumen el recurso a las técnicas convencionales» que proliferan en general en el Derecho público moderno. La naturaleza negocial del convenio ha sido reconocida por la doctrina científica y de los órganos jurisdiccionales, de forma pacífica²².

Tradicionalmente, se ha sostenido que la Administración Tributaria debía ejercitar siempre el derecho de abstención y no podría participar en los convenios concursales. Se reconoce legalmente el derecho de abstención al crédito tributario (art. 129.4º LGT [RCL 1963, 2490; NDL 15243]), y en general a los créditos de la Hacienda Pública (art. 39.2 LGT, Ley 55/1999 [RCL 1999, 3245 y RCL 2000, 606]), de manera que si se ejerce este derecho, la Hacienda Pública no quedará vinculada por el convenio y cobrará en el lugar que le corresponde. Pero, sin embargo, se admite hoy la posibilidad de renunciar al derecho de abstención siempre que se haya obtenido la autorización del órgano competente de la AEAT (art. 129.4 «in fine»). Como se ha dicho, «resulta razonable atribuir a la Administración un amplio margen de discrecionalidad negocial en aras del interés general –el justo reparto de la carga tributaria entre el conjunto de los contribuyentes– en que debe inspirarse la exigencia del gravamen»²³.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, como forma de limitación de la discrecionalidad administrativa, lo previsto en el TCE, en particular la posibilidad de que la Comisión Europea –guardiana del respeto al Derecho Comunitario– entienda que la suscripción de acuerdos constituye una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Así, en el caso *Fertiberia* se planteó la posibilidad de que la renuncia al derecho de abstención supusiera una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Se daba la circunstancia de que se aceptaron quitas superiores a las aceptadas por los acreedores privados y que los créditos tributarios no se beneficiaron del derecho de abstención. También en el caso de los convenios suscritos por *Tubacex* con la Seguridad Social y con FOGASA²⁴. El criterio determinante de la inexistencia de incompatibilidad con el Derecho Comunitario en estos casos es que resulte acreditado que los acreedores públicos se han comportado como lo hubiera hecho un acreedor privado.

Tras la aprobación de un convenio concursal por auto del juez, se pone fin a la quiebra. Su contenido obliga al quebrado y a los acreedores ordinarios y privilegiados que hubieran renunciado al derecho de abstención, sin perjuicio de los que puedan pedir la rescisión si el quebrado incumple lo estipulado (arts. 905 y 906 CCom).

En el Proyecto de Ley Concursal, el convenio es la solución normal del concurso, que la Ley fomenta con una serie de medidas, entre las que destaca la admisión de la propuesta anticipada de convenio que el deudor puede presentar con la propia solicitud de concurso voluntario o, incluso cuando se trate de concurso necesario, hasta la expiración del plazo de comunicación de créditos, siempre que vaya acompañada de adhesiones de acreedores en el porcentaje que la Ley establece. La regulación de esta propuesta anticipada permite, incluso, la aprobación judicial del convenio durante la fase común del concurso, con una notoria economía de tiempo y de gastos respecto de los actuales procedimientos concursales. En otro caso, si no se aprueba una propuesta anticipada y el concursado no opta por la liquidación de su patrimonio, la fase de convenio se abre una vez concluido el trámite de impugnación del inventario y de la lista de acreedores.

La futura Ley contiene también medidas que procuran agilizar la tramitación de las propuestas de convenio e introduce gran flexibilidad en la regulación del contenido de las propuestas de convenio, que podrá consistir en proposiciones de quita o de espera, o acumular ambas; pero las primeras no podrán exceder de la mitad del importe de cada crédito ordinario, ni las segundas de cinco años a partir de la aprobación del convenio. Se admiten proposiciones alternativas, como las ofertas de conversión del crédito en acciones, participaciones o cuotas sociales, o en créditos participativos. Lo que no admite la Ley es que, a través de cesiones de bienes y derechos en pago o para pago de créditos u otras formas de liquidación global del patrimonio del concursado, el convenio se convierta en cobertura de solución distinta de aquella que le es propia. Para asegurar ésta y la posibilidad de cumplimiento, la propuesta de convenio ha de ir acompañada de un plan de pagos. A la propuesta de convenio habrá de acompañarse un plan de viabilidad. 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

21. Según el art. 39.1 LGP «no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Estado en Pleno».
22. Así el TEAC afirma que son «verdaderos negocios jurídicos fundados en el acuerdo de voluntades entre el deudor y la colectividad de sus acreedores; en ellos lo que experimenta variación no es el precio de las operaciones, sino las deudas del suspenso o del quebrado. La aprobación judicial no altera esa base contractual sino que la sanciona y le da fuerza vinculante» (Res. TEAC de 5 de abril de 2000 [F. 2º] [JT 2000, 1128], y de 2 de noviembre de 2000 [F. 2º] [JT 2000, 137]).
23. *Ibidem*.
24. Vid. arts. 87 a 89 TCE (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695).



del propio concursado, de los trabajadores y de otros intereses. El informe preceptivo de la administración judicial es una garantía más de esta solución.

Por último, como recoge la Exposición de Motivos, al regular las mayorías necesarias para la aceptación de las propuestas de convenio, la Ley prima a las que menor sacrificio comporta para los acreedores, reduciendo la mayoría a la relativa del pasivo ordinario.

8. Las deudas tributarias de la masa.

Son las que derivan del funcionamiento del proceso concursal, nacen con la propia quiebra. La doctrina de las llamadas «deudas de la masa» se ha configurado desde la línea divisoria entre las deudas concursales (o en la masa) y las post o extra-concursales (de la masa). Según reiterada jurisprudencia «deben distinguirse, a los efectos acumulativos, dos tipos de procesos o actuaciones; de una parte, los existentes al declararse la quiebra, y de otra, los surgidos por surgidos por créditos posteriores a tal declaración, que más bien son deudas de la masa que del quebrado, siendo respecto de los primeros procedente la acumulación, u no en lo que afecta a los segundos, cuyo cobro o realización ha de verificarse fuera o al margen del juicio de quiebra y no dentro de él»²⁵.

Según la STCJ de 23 de mayo 1998, deben darse tres requisitos: que nazcan con posterioridad al inicio de la quiebra; que deriven de las operaciones realizadas por la persona que representa al quebrado y que guarden relación causal con la gestión de la quiebra y el desarrollo del proceso.

La consecuencia es la autonomía sustantiva y procesal y la prededucción de la masa activa de la quiebra. Las deudas tributarias surgirán como gastos de administración, siendo el criterio determinante de si la deuda es de la masa o en la masa el del *devengo* del tributo. Son deudas de la masa las cuotas por IBI, IVTM, las obligaciones de ingresar retenciones de sueldos de los trabajadores, las cuotas por IVA de las ventas de bienes, etc. En la jurisprudencia conflictual no se consideran deudas de la masa, las deudas por sanciones que, aunque devengadas en fecha posterior al proceso concursal, tienen su origen causal en un ejercicio anterior al mismo (STCJ de 23 de marzo de 1998). Las deudas de la masa no perjudican a los acreedores con derecho de separación que cuentan con una garantía real.

9. La compensación del crédito tributario en la quiebra.

Se trata ésta de una de las cuestiones más discutidas en la doctrina. Como regla general debería rechazarse esta posibilidad de compensación como medio de pago del crédito, por aplicación del *princi-*

pio «par conditio creditorum y porque altera el orden de cobro trazado por los privilegios reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico (VARONA, pgs. 319, 322, 339).

No obstante hay supuestos en los que la admisión de la compensación no suscita dudas: cuando los requisitos objetivos de compensabilidad existan antes de la declaración de la quiebra, cuando la Hacienda Pública goce de preferencia procedimental o de derecho de ejecución separada y en el caso de las deudas de la masa.

También podría aceptarse una compensación en otros casos, por ejemplo respecto de la parte de la deuda tributaria distinta de las sanciones y recargos del 61.3 LGT (RCL 1963, 2490; NDL 15243) y del recargo de apremio; o en el caso en que el crédito tributario y la deuda nacen del mismo tributo. Así, si Hacienda reconoce un crédito por un ingreso indebidamente por IRPF se podrá compensar con la deuda tributaria del ejercicio del IRPF aunque el concurso se inicie antes del período de ingreso voluntario y, por lo tanto, todavía no reúna los requisitos objetivos de compensabilidad de la quiebra.

Es razonable, asimismo, admitir la compensación en el convenio concursal, puesto que prima el acuerdo de los acreedores concurrentes. Esta posibilidad además ha sido reconocida recientemente por el artículo 39.2 «in fine» LGP (Ley 55/1999 [RCL 1999, 3245 y RCL 2000, 606]) y la jurisprudencia la admite.

Respecto a la figura de la compensación el Proyecto de Ley Concursal prevé en su artículo 57 una cláusula general prohibitiva de compensación, según la cual «sin perjuicio de lo previsto en el artículo 206, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado; pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración. En caso de controversia en cuanto a este extremo, la misma se resolverá a través de los cauces del incidente concursal». Por su parte, el artículo 206 prevé que «1. 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. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio de las acciones de reintegración que en su caso procedan».

10. Responsabilidad tributaria de los síndicos.

También la Hacienda Pública protege sus créditos con el instituto de la responsabilidad subsidiaria de los síndicos y así el artículo 40.2 LGT (RCL 1963, 2490; NDL 15243), declara tal responsabilidad para el síndico de la quiebra cuando por negligencia o mala fe no realice las gestiones necesarias para el

25. SSTS de 26 de noviembre de 1979 (RJ 1979, 4713) y de 16 de noviembre de 1981 (RJ 1981, 4715), citadas en el F. 2º de la Res. TEAC de 11 de febrero de 2000 (JT 2000, 875).

íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias imputables al sujeto pasivo y devengadas con anterioridad al proceso concursal.

El precepto debe entenderse aplicable también a los depositarios. La responsabilidad en caso de varios síndicos es solidaria entre ellos, de manera que la Administración tributaria puede dirigirse contra cualquiera de ellos exigiendo enteramente la deuda.

11. Previsiones del proyecto de ley concursal.

Hoy en día, se pone en entredicho el fundamento del privilegio de los créditos de la Hacienda Pública y hasta por distintos autores y en distintos países se viene propugnando su desaparición desde hace ya tiempo (ALONSO LEDESMA, 192)²⁶. La opción que asume el Proyecto de Ley concursal de 2002 es una solución intermedia «frente a quienes sostienen tesis maximalistas en cuanto a la conservación o desaparición de los privilegios del crédito tributario en el ámbito sustantivo y procesal» (URÍA FERNÁNDEZ).

En el Derecho comparado es ya acusada la tendencia hacia la «poda de privilegios» para retomar el respeto de la «par conditio creditorum». El Proyecto de Ley Concursal acoge al respecto posiciones intermedias a diferencia de los anteriores intentos (1983, 1995). Así, se reduce el número de los privilegios hasta ahora existentes²⁷ y respecto a los créditos tributarios, se limitan en su cuantía. La normativa propuesta clasifica los créditos en privilegiados (privilegio general y especial), ordinarios y subordinados (nueva categoría, en la que se integraría el crédito tardíamente liquidado a cargo de los órganos de gestión o de inspección y los créditos por intereses, multas y sanciones tributarias)²⁸.

Uno de los datos más destacados frente a los anteriores textos de Anteproyecto es la elevación al 50% del inicial porcentaje (del 10%) sobre el importe preferente respecto de la masa pasiva del deudor. La paradoja, como se ha puesto de manifiesto, es que a mayor grado de insolvencia, mejores posibilidades de cobro tendrá la Hacienda Pública (GALIARTE, pg. 5).

También la reforma concursal puede tener un importante efecto sobre el procedimiento de apremio. La «vis atractiva» del proceso concursal «va acompañada de una absoluta limitación a las posibilidades de actuación extraconcursal por parte de los acreedores y, entre ellos, de la Hacienda Pública, de modo que el tradicional privilegio de la autotutela administrativa, auténtico fundamento teórico del

procedimiento de apremio tributario, quedará profundamente afectado, existiendo todavía una cierta indefinición sobre el alcance de la reforma en este ámbito» (URÍA FERNÁNDEZ).

A continuación, se relacionan y extractan los preceptos del Proyecto que guardan relación con la posición acreedora de la Hacienda Pública:

Artículo 2. Presupuesto objetivo (del concurso)

«1. La declaración de concurso procederá en caso de insolvencia del deudor común (...).

4. Si la solicitud de declaración de concurso la presenta un acreedor, deberá fundarla en título por el cual se haya despachado ejecución o apremio sin que del embargo resultasen bienes libres bastantes para el pago, o en la existencia de alguno de los siguientes hechos: ... 5º *El incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases siguientes: las tributarias; las de pago de cuotas de la seguridad social y demás conceptos de recaudación conjunta.*

Artículo 4. Deber de solicitar la declaración de concurso

«1. El deudor deberá solicitar la declaración de concurso dentro del mes siguiente a la fecha en que hubiera conocido o debido conocer su estado de insolvencia.

2. En los supuestos de incumplimiento generalizado de alguna de las clases de obligaciones a que se refiere el apartado 5º, del número 4, del artículo 2, se considera que el deudor ha conocido su estado de insolvencia cuando haya transcurrido la mitad de los respectivos plazos señalados en aquel precepto (6 meses)».

Artículo 54. Ejecuciones y apremios

«1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado *providencia de apremio* con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

2. Las actuaciones que se hallaren en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos.

3. Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho.

26. ALONSO LEDESMA Carmen, afirma también que «a esta pérdida del fundamento justificador del privilegio hay que añadir el hecho de que estos créditos merman totalmente las expectativas de cobro del resto de los acreedores, puesto que consumen la práctica totalidad del patrimonio del deudor».

27. Dice al respecto la Exposición de Motivos que «se pretende así evitar que el concurso se consuma con el pago de algunos créditos, y, sin desconocer el interés general de la satisfacción de los mismos, conjugarlo con el de la masa pasiva en su conjunto, a la vez que se fomentan soluciones de convenio que estén apoyadas por los trabajadores y la Administración pública en la parte en que sus créditos no gozan de privilegio».

28. Los titulares de estos créditos carecen de derecho de voto en la Junta de acreedores y, en caso de liquidación, no podrán ser pagados hasta que hayan quedado íntegramente satisfechos los ordinarios.

4. se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta Ley para los acreedores con garantía real».

Artículo 75. Principio de universalidad (Cap. 2º «De la determinación de la masa activa») ... apartado 4. «Igualmente se separarán de la masa activa del concurso las cantidades correspondientes a *retenciones tributarias* y de seguridad social llevadas a cabo por el concursado en cumplimiento de una obligación legal».

Artículo 88. Clases de créditos

«1. Los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.

2. 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. No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

Artículo 90. Créditos con privilegio general:

«3º *Los créditos tributarios y demás de Derecho público* así como los créditos por cuotas de la Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta, que no gocen de privilegio especial conforme al número 1 del apartado 1 del artículo 89 (créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal). Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el *cincuenta por ciento de su importe*».

Disposición final 9ª: Reforma de la LGT dando nueva redacción a:

Artículo 71 LGT. «1. La Hacienda Pública 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, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de esta Ley.

2. En caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal.

3. Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor concursado, cuando la adquisición tenga lugar en la fase de liquidación del procedimiento concursal (se añaden los párrafos 2 y 3 a la disposición actualmente vigente)».

Artículo 129 LGT: (nueva redacción aps. 3º y 4º):

«3. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación para el cobro de los créditos establecido por la

Ley, cuando el procedimiento de apremio concurra con otros procesos o procedimientos judiciales o administrativos de ejecución, será preferente aquel en el que primero se hubiera dictado la providencia de embargo.

4. En caso de concurso de acreedores, se estará a lo dispuesto en la Ley Concursal y, en su caso, en el artículo 39 LGP, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia y se devengue el recargo de apremio, si se dieran las condiciones legales para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso».

Disposición final 8ª Reforma de la LGP, dando nueva redacción a:

Artículo 39 LGP, que queda redactado de la forma siguiente:

«1. Salvo en caso de concurso, no se podrá transigir judicialmente ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros previa audiencia del de Estado en Pleno.

2. La suscripción y celebración por la Hacienda Pública de convenios en el seno de procedimientos concursales requerirán únicamente autorización del Ministerio de Hacienda, pudiéndose delegar esta competencia en los Órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante, será suficiente la autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la suscripción y celebración de los referidos convenios cuando afecten a créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda a aquella de conformidad con la Ley o en virtud de convenio, con observancia en este último caso de lo convenido. En el caso del Fondo de Garantía Salarial, la suscripción y celebración de convenios en el seno de procedimientos concursales, requerirá la autorización del órgano competente de acuerdo con la normativa reguladora del organismo autónomo.

3. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable para la suscripción de los convenios previstos en la Ley Concursal o, en su caso, para la adhesión a ellos, así como para acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago que no sean más favorables para el deudor que las establecidas en convenio para los demás créditos. Igualmente, se podrá acordar la compensación de los créditos a que se refiere ese apartado en los términos previstos en la legislación tributaria».

Disposición final 11ª Reforma de la Ley del ITPyAJD

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo

1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), queda modificado en los términos siguientes:

1. Se añade un nuevo número en la letra B) del apartado 1 del artículo 45, como número 19, con la siguiente redacción:

«19. Las ampliaciones de capital realizadas por personas jurídicas declaradas en concurso para atender una conversión de créditos en capital establecida en un convenio aprobado judicialmente conforme a la Ley Concursal».

2. Se añade un apartado 5 al artículo 46 con la siguiente redacción:

«5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del Juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación».

12. Conclusión.

Muchos son los problemas que se plantean hoy para que los privilegios del crédito tributario sean realmente efectivos. La incertidumbre jurídica que provoca un ordenamiento arcaico, reiterativo y desordenado no hace sino poner sobre el tapete la multitud de problemas de colisión de normas y principios que no encuentran una solución universal.

No podemos sino felicitarnos ante el nuevo Proyecto de Ley concursal, que pretende poner fin al desorden normativo, pero no debería desaprovecharse la ocasión para hacer frente no sólo a los problemas más conocidos y que en este trabajo hemos destacado, sino al reto inabarcable de dar solución a la especificidad de supuestos que en los créditos de naturaleza tributaria pueden darse.

Bibliografía

ALONSO LEDESMA, Carmen: «La clasificación de los

créditos en el concurso», en *Estudios sobre el Anteproyecto de Ley Concursal de 2000...*, Diles, SL y otros. Madrid, 2002.

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRÍGUEZ, Carlos: «La Hacienda Pública en los procesos concursales», *Cuadernos de Formación. Inspección de tributos*, núm. 14, 1991.

CORDÓN MORENO, Faustino: *Suspensión de Pagos y Quiebra*, Aranzadi. Pamplona, 1999.

FELTRER BAUZA, Fernando: *La intervención de las Administraciones públicas en los procesos concursales*, Aranzadi. Pamplona, 2000.

GÓMEZ MARTÍN, Fernando: *Aspectos tributarios de los procesos concursales (suspensión de pagos y quiebra)*, CISS. Valencia, 1999.

GUILARTE GUTIÉRREZ, Vicente: «Reflexiones sobre el depósito virtual del artículo 96.5 del Reglamento General de Recaudación a la luz de la STS de 5 de julio de 2000 ante el inquietante silencio sobre tal norma en el Anteproyecto de Ley Concursal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 511, 6 de diciembre de 2001.

MATA SIERRA, M^a T.: *La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*, Civitas. Madrid, 1998.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «¿Presentan la consideración de depósito las cantidades retenidas y repercutidas?», localizable en www.fiscalcomunicacion.com.

MORIES JIMÉNEZ, M^a Teresa: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons. Madrid, 1996.

MUÑOZ MERINO, Ana: *Privilegios del crédito tributario. El Derecho de Prelación General*, Aranzadi. Pamplona, 1996.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José: *Problemas Fiscales de la Suspensión de Pagos*, Aranzadi. Pamplona, 1997.

URÍA FERNÁNDEZ, Francisco: «La Hacienda Pública ante la reforma concursal», *Crónica Tributaria* (en prensa).

VARONA ALABERN, Juan Enrique: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova. Valladolid, 2000.