



- ◆ 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)

La reforma concursal y los créditos tributarios

Quincena Fiscal 4
 Febrero II - 2012
 págs.: 127 a 146



MARTA VILLAR EZCURRA

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
 Universidad San Pablo-CEU*

RESUMEN: El trabajo analiza críticamente las medidas que la reciente reforma concursal (en vigor desde el 1 de enero de 2012) introduce respecto a la protección de los créditos tributarios de la Hacienda Pública. Se tratan especialmente aquellas cuestiones afectadas por un importante grado de controversia y se destacan las que aún están pendientes de criterio legal o jurisdiccional a la vez que se realizan propuestas de lege ferenda.

PALABRAS CLAVE: DERECHO CONCURSAL, PRIVILEGIOS DE LA HACIENDA PÚBLICA, PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.

ABSTRACT: This paper analyses the measures that the recent bankruptcy reform (in force since January 1, 2012) introduces in the protection of tax credits for public finances. Especially addresses those issues affected by a significant level of controversy and highlights which are still outstanding legal or jurisdictional criteria as well as proposals are made de lege ferenda.

KEYWORDS: BANKRUPTCY LAW, TAX CREDITS PRIVILEGES, THE TAX CREDIT PROTECTION.

Fecha recepción original: 18 de enero de 2012

Fecha aceptación: 31 de enero de 2012

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN
2. LAS ACTUACIONES DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS COMO ACREEDORAS EN LOS CONCURSOS
3. CAMBIOS SUSTANTIVOS QUE AFECTAN A LA MATERIA TRIBUTARIA
 - 3.1. *Modificaciones en la Ley General Tributaria: El momento determinante de la preferencia en la ejecución y la adaptación normativa a la doctrina jurisprudencial*
 - 3.2. *Una necesaria modificación en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la regla de la inversión del sujeto pasivo*
 - 3.3. *Reformas introducidas en la Ley Concursal*
4. A MODO DE CONCLUSIÓN

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 38/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1847), de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio (RCL 2003, 1748), Concursal –en adelante, LC– (BOE núm. 245, de 11 de octubre), en vigor desde el 1 de enero de 2012¹, ha supuesto la actualización integral de nuestro Derecho concursal a la vista de la corta pero intensa experiencia y aplicación de la Ley del año 2003, del Derecho comparado y de su evolución.

Constituye una reforma global al incorporar importantes modificaciones que pretenden corregir errores de enfoque detectados en la práctica y colmar las lagunas de la Ley. Se trata, con carácter general, de aportar mayor seguridad jurídica, de promover la apertura de nuevas vías alternativas que buscan el equilibrio entre la viabilidad de la empresa y la necesaria garantía judicial, el impulso de los medios electrónicos, así como la simplificación y agilización procesal, mejorando especialmente la posición de los trabajadores. La reforma también tiene por objeto normalizar el papel del concurso con el que se cumple en países de nuestro entorno, poniendo fin al estigma que hasta ahora éste ha lastrado, de manera que se convierta en un instrumento al servicio de la viabilidad y dinamización de nuestro tejido empresarial².

La Ley 22/2003, Concursal fue bienvenida por su misma necesidad, aunque afectó muy singularmente a los privilegios de las Administraciones tributarias y al procedimiento de recaudación, en la medida en que supuso una llamativa reestructuración de los tradicionales privilegios y preferencias de los acreedores públicos, que hubieron de plegarse al principio concursal *par conditio creditorum*³. Sintetizando los cambios más destacados que la Ley incorporó entonces respecto de la situación de los diversos créditos de las Haciendas Públicas es obligado mencionar al menos los siguientes: la atribución de competencias –antes administrativas– a los jueces mercantiles⁴, la reducción del privilegio general de los créditos tributarios a un 50% de su importe⁵, la calificación como subordinados de los créditos por intereses y

1. DF 3ª.1. No obstante, para determinadas disposiciones su entrada en vigor se adelantó al 12 de octubre de 2011 (artículos 5 bis, 15, 71.6 y 7, 84.2.11ª, 91.6ª y DA 4ª LC [RCL 2003, 1748]).
2. Cfr. Exposición de motivos (II y X).
3. Para la mayor parte de los autores tal reestructuración supuso una degradación para el crédito público, así por ejemplo, PÉREZ-CRESPO, «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdicciones universales», *Anuario de Derecho Concursal* número 1, página 228.
4. El principio de unidad de procedimiento, explica que sean los jueces de lo mercantil los que deban decidir en cuestiones atribuidas generalmente a la Administración tributaria (tales como ejecuciones, embargos, etc.), los juzgados de lo contencioso-administrativo o del orden civil (tercerías). La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en toda ejecución frente a bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiere ordenado (artículo 8.3ª LC [RCL 2003, 1748]) aunque no ha sido ésta una cuestión exenta de litigios.
5. Se califican los «créditos tributarios y demás de Derecho público» de créditos con privilegio general en cuarta posición y se establece que el privilegio podrá ejercerse «hasta el 50% de su importe» (artículo 91.1.4ª LC [RCL 2003, 1748]).

multas⁶, la suspensión de los apremios tributarios con la apertura del concurso⁷, la concesión del derecho de separación para las acciones de ejecución de garantías reales⁸, la supresión del derecho de separación de retenciones y repercusiones tributarias, la apertura del concurso por solicitud de la Hacienda Pública⁹ y el establecimiento de la regla general de la no compensación¹⁰.

Pese a lo que supuso entonces la Ley Concursal y representa ahora la reforma, lo cierto es que tradicionalmente las Haciendas Públicas han venido protegiendo sus diversos créditos por medio de muy distintas vías¹¹ que abarcan, desde las propias e inherentes a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación hasta las anudadas a la progresiva ampliación de sujetos obligados al pago (como responsables tributarios, sustitutos del contribuyente, etc.) o a la derivada de la cada vez más numerosa exigencia de una amplia gama de deberes de información. Ahora bien, pese a que todas estas vías constituyen formas indirectas de aseguramiento de los créditos públicos, el ordenamiento jurídico –y especialmente, la Ley General Tributaria, en adelante LGT– reconoce y otorga inmediatas garantías reales¹² (derecho de afección de bienes¹³ e hipoteca legal tácita¹⁴), personales (fianzas, avales, responsables¹⁵) e incluso procedimentales (que otorgan posiciones privilegiadas en

6. Conforme al artículo 92, 3º y 4º, calificación aplicable también a los recargos, aunque antes de la reforma de 2011 no estuvieran éstos expresamente contemplados por la norma.
7. Conforme a lo establecido por el artículo 55.2 LC (RCL 2003, 1748).
8. Vid. artículos 55.4 y 90.1.1º LC. Un interesante análisis del tema puede encontrarse en De LA PEÑA, «La ejecución separada del crédito tributario», Quincena Fiscal número 11, 2010 (BIB 2010, 1099).
9. El incumplimiento generalizado de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud del concurso, constituye uno de los presupuestos objetivos para la solicitud de declaración de concurso presentada por un acreedor (artículo 2.4.4º LC [RCL 2003, 1748]) que puede ser la Hacienda Pública.
10. Declarado el concurso, el artículo 58 LC (RCL 2003, 1748) prohíbe, con carácter general, la compensación de créditos y deudas del concursado, pero produce sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración.
11. La protección que el ordenamiento jurídico español otorga a modo de tutela de los créditos de la Hacienda Pública no sólo abarca a los tributarios sino que se extiende a los créditos de las Haciendas general, autonómico o local que sean de naturaleza pública en virtud de lo previsto por el artículo 10 de la Ley General Presupuestaria (RCL 2003, 2753).
12. Con derecho a la ejecución separada del crédito.
13. El artículo 79 LGT (RCL 2003, 2945) contempla el derecho de afección de bienes como sigue: «1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga. 2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles...».
14. El artículo 78 LGT (RCL 2003, 2945) establece bajo esta rúbrica que «en los tributos que graven periódicamente los bienes y derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior».
15. Vid. artículos 41 y ss. LGT (RCL 2003, 2945).

el orden procesal como ocurre con el derecho de prelación¹⁶), y es precisamente en concurrencia con la reclamación de otros créditos, como la situación privilegiada de los créditos tributarios preferentes cobra pleno sentido y se hace realidad.

La entrada en vigor de la Ley Concursal no impidió que todas estas situaciones privilegiadas pervivieran pero se trata de una pervivencia matizada y reducida, en la medida en que en la aplicación de los privilegios se somete a lo dispuesto en la Ley Concursal por efecto de la Disposición Adicional 8ª de la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945)¹⁷ y del artículo 89.2, inciso final de la LC (RCL 2003, 1748), que rotundamente establece que «no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

Los años de aplicación de la Ley Concursal en materia tributaria no han hecho sino aflorar contradicciones normativas y muy diversas cuestiones de especial interés en el orden tanto dogmático como aplicativo, habiéndose pronunciado el Tribunal Supremo sobre las más polémicas cualitativa y cuantitativamente, algunas de las cuales han quedado afortunadamente incorporadas al Derecho positivo, como analizaremos, con la reciente reforma concursal de 2011.

Pese a que la Ley 38/2011 (RCL 2011, 1847) no viene en absoluto motivada por la necesidad de reformar el tratamiento concursal de los créditos tributarios ni del de los de Derecho público en general, se ha aprovechado la reforma para aclarar algunos aspectos que resultaban dudosos en lo que a la posición de la Hacienda Pública acreedora en el concurso se refiere, y que sólo la aplicación práctica de la Ley ha venido a poner de manifiesto.

También, se han incorporado algunas importantes medidas de índole eminentemente procedimental, que vienen a suplir lagunas y carencias de esta naturaleza que se traducían, a la postre, en situaciones de perjuicio para el correcto ejercicio de los derechos de crédito de las Haciendas Públicas en los concursos.

La importancia de la reforma en cuanto a la completa definición de la posición de la Hacienda Pública como acreedora concursal no sólo radica en las concretas modificaciones o incorporaciones a determinados preceptos o en la inclusión de nuevas cláusulas normativas en la LC o en leyes tributarias, sino también en la opción que el legislador ha ejercitado, de dejar inalterados determinados preceptos, cuya aplicación ha dado lugar a numerosos litigios debido, fundamentalmente, a la disconformidad de la Hacienda Pública con los criterios interpretativos promovidos por los tribunales.

En este sentido merecen mención especial, los que se refieren al ejercicio de los

16. El derecho de prelación se recoge en el artículo 77.1 LGT (RCL 2003, 2945) como sigue: «1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley». El apartado 2 ha sido objeto de modificación para acoger el criterio del Tribunal Supremo en una interpretación coherente con la LC (RCL 2003, 1748), y queda como sigue: «2. Los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, Concursal».
17. Establece esta Disposición que «lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

privilegios del crédito tributario cuando el procedimiento concursal avoca a la liquidación de la entidad concursada, la forma en que se ha de calcular el montante de los créditos con privilegio general (artículo 91.4 LC [RCL 2003, 1748]) o a la calificación como crédito concursal de las retenciones a cuenta del IRPF y de las cuotas de IVA repercutido devengadas antes de la declaración del concurso pero cuyo periodo de autoliquidación se cierra después de dicha declaración, así como el crédito correspondiente al IVA incluido por la entidad concursada en las declaraciones posteriores al concurso como consecuencia de las reducciones de su base imponible realizadas por sus acreedores, al amparo del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (RCL 1992, 2786) respecto de los importes repercutidos y no satisfechos por la persona o entidad concursada. Todas estas cuestiones han sido objeto recurrente de polémica.

El objeto de estas líneas es exponer críticamente las novedades que aporta la reciente reforma concursal a la materia tributaria¹⁸, destacando su importancia en aquellos ámbitos en que ha habido mayor debate y polémica. Asimismo, se pretende llamar la atención sobre aquellas cuestiones que aún están pendientes de criterio legal o jurisdiccional, de la mano de las resoluciones jurisdiccionales seleccionadas y de la exposición de los asuntos que presentan más controversia.

2. LAS ACTUACIONES DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS COMO ACREEDORAS EN LOS CONCURSOS

Pese a las voces que han lamentado la pérdida progresiva de posiciones aventajadas para los créditos públicos, puede afirmarse que la situación del crédito tributario sigue siendo privilegiada en el contexto de la Ley Concursal (RCL 2003, 1748) tanto antes como después de la reforma, respecto a la situación de otros acreedores públicos y privados. Si bien los principios tributarios han cedido a los mercantiles¹⁹, aún se mantienen *de facto* privilegios nada despreciables, que cuestionan la aplicación efectiva del criterio *par conditio*.

Sin pretensión de exhaustividad y a mero título ejemplificativo, piénsese en el reconocimiento del derecho de ejecución separada sobre bienes concretos para los créditos garantizados con hipoteca legal, en que las Haciendas Públicas pueden ejercitar el derecho de prelación general de los créditos tributarios, en el derecho de abstención en los convenios o en la fijación por la Ley Concursal de la fecha de

18. Sobre estos temas nos hemos ocupado en otras ocasiones. Vid. «Las garantías del crédito tributario, La Hacienda Pública en los procedimientos de quiebra y concurso», en: GARCÍA NOVOA y HOYOS JIMÉNEZ (Coordinadores) *El tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, Marcial Pons, Argentina, 2008, páginas 1709-1738 y «Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la Reforma Concursal», *Quincena Fiscal* núm. 15/2002, páginas 9-23 (BIB 2002, 1398).
19. Así se reconoce además en diversos pronunciamientos jurisdiccionales. Muy claramente el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de septiembre de 2009, que ordena estar a la fecha del devengo en los créditos por IVA y no a las reglas de prorrateo pretendidas por la AEAT, afirma que los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación, «deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen», criterio recordado y aplicado por el Juzgado de lo Mercantil núm. 6 de Madrid, el 5 de septiembre de 2011.

la providencia de apremio como momento determinante de la preferencia del crédito, referencia por cierto, que como analizaremos más adelante, ha cambiado con la reforma operada por la Ley 38/2011.

Siendo esto así, lo cierto es que no todos los créditos tributarios reciben el mismo tratamiento ni son beneficiarios de la misma protección jurídica, puesto que la respuesta legal es diferente en función de la naturaleza de los componentes de la deuda tributaria (cuota, recargos, intereses), de su origen (retención, repercusión, etc.) o del momento en el que nacen –devengo–, pues es dicho momento el que determina su consideración de créditos de la masa o contra la masa²⁰.

Aunque no haya sido afectado por la reforma concursal, entendemos interesante exponer –o recordar–, al objeto de los temas que se abordan en este trabajo, las reglas por las que se rigen las actuaciones de las Haciendas Públicas en los procedimientos concursales²¹:

– Es necesaria su personación ante los órganos judiciales o la iniciación del proceso correspondiente, si el proceso no se hubiera iniciado.

– Los órganos de recaudación competentes pueden solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda Pública cuando dicha información no esté disponible a través de la representación procesal, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y demás órganos de recaudación sobre créditos pendientes de cobro.

– Los órganos de recaudación deben remitir al órgano con funciones de asesoramiento jurídico los documentos necesarios para la defensa de los derechos de la Hacienda Pública. Los créditos de la Hacienda Pública han de quedar justificados mediante certificación expedida por el órgano competente.

– En caso de créditos de titularidad no estatal gestionados por la AEAT en virtud de convenio, cuando se vaya a solicitar la declaración de concurso o se haya declarado ya, se estará a lo previsto en el convenio y, en su defecto, la AEAT comunicará los créditos que hayan sido o deban de ser certificados en el proceso al titular, a fin de que éste pueda asumir directamente la representación y defensa de sus créditos. Previamente a la suscripción o adhesión a un convenio o acuerdo que pueda afectar a tales créditos, la AEAT dará traslado de su contenido al titular de aquellos, entendiéndose que presta su conformidad si en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento no manifestara lo contrario.

– Cuando la Administración tributaria sea nombrada administrador concursal, co-

20. En atención a lo establecido en el artículo 84 LC (RCL 2003, 1748) que ha sido modificado por la Ley 38/2011 (RCL 2011, 1847).

21. Conforme al artículo 123 del Real Decreto 939/2005 (RCL 2005, 1770) (Reglamento general de recaudación) y 108 del Real Decreto 1065/2007 (RCL 2007, 1658) (Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos). Por su parte, el artículo 143.3.c) de este último Real Decreto contempla, entre los supuestos de finalización del sistema de cuenta corriente en materia tributaria que «el acuerdo de inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria se revocará» entre otras causas «por la iniciación de un procedimiento concursal contra el obligado tributario».

responderá al órgano que se determine en la norma de organización específica aceptar el nombramiento o rechazarlo en virtud de justa causa.

– Estando las entidades en fase de liquidación, las actuaciones administrativas que tengan lugar antes de la extinción de su personalidad jurídica se entenderán con los liquidadores. Una vez disueltas y liquidadas, los liquidadores deben comparecer ante la Administración si son requeridos para ello, sin perjuicio de la posibilidad de examen de libros y documentos en registro público.

– Si el juez no ha acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición del concursado, las actuaciones administrativas se entenderán con éste, y, en cualquier caso, con los administradores concursales como representantes del concursado o en su función de intervención.

3. CAMBIOS SUSTANTIVOS QUE AFECTAN A LA MATERIA TRIBUTARIA

La Ley 38/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1847), no sólo da nueva redacción a normas tributarias ubicadas en la Ley General Tributaria y en la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (RCL 1992, 2786) sino que también introduce cambios relevantes en la Ley Concursal (RCL 2003, 1748) que afectan al procedimiento de recaudación de las Haciendas Públicas y al ejercicio de sus derechos, cambios a los que nos referimos a continuación, comenzando por las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945).

3.1. *Modificaciones en la Ley General Tributaria: El momento determinante de la preferencia en la ejecución y la adaptación normativa a la doctrina jurisprudencial*

En primer lugar, conviene llamar la atención sobre la vuelta al criterio de la diligencia de embargo en sustitución de la fecha de la providencia de apremio, como momento determinante de la preferencia en la traba de bienes y derechos. Para ello se da nueva redacción al artículo 164 LGT (RCL 2003, 2945), sobre concurrencia de procedimientos.

El procedimiento de apremio de tributos es exclusivamente administrativo y la competencia para entender del mismo y resolver todas las incidencias es de la Administración tributaria, sin perjuicio de las competencias que al juez mercantil atribuyen la Ley Orgánica 2/1987 (RCL 1987, 1256) y la LC (RCL 2003, 1748) –*vis atractiva*–, al establecer los supuestos en los que la iniciación de procedimientos judiciales y otros procedimientos de ejecución suspenden la iniciación o tramitación del procedimiento tributario de apremio²², siendo la Ley Concursal y en su caso

22. Establece el artículo 55. 1º LC (RCL 2003, 1748) que «declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor» (se resalta la reforma de la Ley 38/2011 (RCL 2011, 1847)). El apartado 4º exceptúa de la aplicación de esta norma a los acreedores con garantía real.

la Ley General Presupuestaria las normas de referencia en caso de concurso de acreedores²³.

Pues bien, si concurre el procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, la preferencia en la ejecución de los bienes trabados viene determinada, con la reforma, por la anterioridad del embargo acordado, debiendo de estarse a estos efectos a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho²⁴. Se sustituye así, el anterior criterio legal de la providencia de apremio y se vuelve al tradicional que contemplaban las reglas vigentes inmediatamente antes de la entrada en vigor de la LC²⁵.

En la doctrina ya se había criticado la posición privilegiada que se otorgaba a la Administración tributaria debido a la posibilidad de adelantar la providencia de apremio con el efecto de anticiparse a la declaración del concurso²⁶, así como la inseguridad jurídica derivada de la referencia a la fecha de un acto interno y no a su notificación²⁷ o la necesidad de realizar una interpretación correctiva en consideración a que hasta que la providencia de apremio no se notifica no puede surtir efectos²⁸.

Ahora bien, en el contexto normativo anterior a la Ley Concursal si bien no estaba claro si el momento determinante era la traba (criterio mantenido por los tribunales)

23. Dispone el artículo 164 LGT (RCL 2003, 2945) en su apartado 2 que «en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio (RCL 2003, 1748), Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre (RCL 2003, 2753), General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa» (se resalta la reforma de la Ley 38/2011 [RCL 2011, 1847]). Por ello, las actuaciones que se hallen en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración del concurso (salvo las relativas a los acreedores con garantía real), sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda a los respectivos créditos.
24. Vid. artículo 75 del Real Decreto 939/2005 (RCL 2005, 1770) (Reglamento General de Recaudación).
25. Coincidió entonces el criterio para resolver la concurrencia procedimental con el seguido para dilucidar la concurrencia de embargos, la diligencia de embargo, acto por el que se produce la traba, la afección del bien, entendiendo los tribunales que este derecho no requería ser inscrito para hacer valer el privilegio (entre otras, la sentencia del TSJ de La Rioja, de 21 de julio de 1997 [JT 1997, 1145]).
26. SÁNCHEZ PINO, «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», Quincena Fiscal núm. 8, 2004, págs. 16 y 22 (BIB 2004, 416).
27. PÉREZ ROYO, «El privilegio general de los créditos tributarios en el concurso (según la "interpretación auténtica" contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», Quincena Fiscal núm. 1, 2007, página 24, nota 17 (BIB 2007, 149).
28. Cfr. PITA GRANDAL, «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal» en: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, IEF-Lex-Nova, 2005, páginas 792 y 793; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «La Hacienda Pública y los procesos concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria* número 43, 2006 o MARÍN LÓPEZ, «Comentarios al artículo 55 de la Ley Concursal» en: *Comentarios a la Ley Concursal*, vol. I, Tecnos, 2004, página 579. Vid. Auto del Juzgado de lo Mercantil número 2 de Barcelona, de 24 de mayo de 2006, de Oviedo de 29 de septiembre de 2006 o de Álava de 28 de enero de 2005 que atienden al momento de la traba del bien. Por una interpretación literal del artículo 55 LC (RCL 2003, 1748) se decanta el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, en sentencia de 22 de siembre de 2006.

o la providencia de embargo (conforme al artículo 95.1 del Real Decreto 1684/1990 [RCL 1991, 6284]), si admitían los tribunales la posibilidad de iniciar un procedimiento tributario de apremio hasta trabar embargo sobre determinados bienes, como medida cautelar.

Con la reforma realizada por la Ley 38/2011 se unifica el momento de referencia en caso de concurrencia con procedimientos singulares y universales de ejecución y por razones de coherencia interna y sistemática, también se altera la redacción del artículo 55.1 LC referido a las ejecuciones y los apremios, para acoger legalmente el criterio de la diligencia de embargo sustituyendo el de la providencia de apremio, pero hay que advertir que en este precepto el cambio incorpora una limitación temporal pues sólo «**hasta la aprobación del plan de liquidación**», podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo.

En cualquier caso, consideramos que la reforma llevada a cabo sobre este particular ha perdido la oportunidad de abordar con mayor profundidad el defectuoso encaje que la regulación específicamente aplicable a los embargos administrativos –y en alguna medida, a los de origen judicial– tiene en sede de la Ley Concursal.

En efecto, desafortunadamente con demasiada frecuencia se suscita el problema de convivencia de embargos ordenados por órganos administrativos, pero referidos a ejecuciones cuya competencia radica, única y exclusivamente en el juez del concurso por mandato inequívoco del artículo 8.3º y 8.4º LC y que, además, corresponden a créditos concursales cuyo cobro no puede realizarse de forma directa mediante la ejecución de los bienes concretos correspondientes.

Pues bien, ocurre que tanto por efecto de lo establecido en la normativa concursal como de lo dispuesto en la Ley General Tributaria –que en su artículo 164.1 reconoce expresamente las limitaciones materiales del procedimiento de apremio cuando éste concurre con otros de ejecución singular o universal, al considerar que sus reglas se aplican sin perjuicio del respeto al orden de prelación que, para el cobro de los créditos, de acuerdo con su naturaleza, viene establecido por la Ley Concursal– se produce de hecho una perturbadora disociación entre el embargo efectuado y el cobro del crédito que con el mismo se pretende garantizar. En este caso, el embargo no cumple su función natural de aportar una seguridad adicional a la Hacienda Pública en el cobro de su crédito y por el contrario, causa un perjuicio evidente para que el juez del concurso pueda centralizar todas las decisiones que afectan a la realización de los bienes y derechos del concursado, provocando además perturbaciones en la gestión patrimonial del concurso.

Esta situación, que no se corrige con la reforma, carece además de sentido en mayor medida, desde el momento en que se ha asentado jurisprudencialmente (en particular en las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 [RJ 2010, 6873] y 30 de septiembre de 2010 [RJ 2010, 6893]) el criterio de la continuidad de la calificación y el régimen concursal de los créditos tributarios cualquiera que sea la solución del concurso –convenio o liquidación–, pues los créditos tributarios en todo caso habrán de ser pagados en las cuantías que resulten de la prelación establecida en la Ley Concursal y sin que la continuidad del procedimiento ejecutivo administrativo signifi-

que modificación alguna de la prelación concursal ni el reconocimiento de derechos especiales para el cobro²⁹.

Por otra parte, tampoco el régimen legal establecido por el artículo 55 LC (RCL 2003, 1748) parece coherente con la solución adoptada respecto de los créditos tributarios contra la masa, para los que no está permitida la realización de actuaciones administrativas de ejecución hasta la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el transcurso del periodo de un año sin que ninguna de estas situaciones haya sucedido.

Si en el caso de los créditos contra la masa –cuyo pago es preferente y ha de hacerse a los respectivos vencimientos por mandado del artículo 84 LC– se impiden las actuaciones de ejecución y de embargos, ¿qué sentido tiene el mantenimiento de dichas actuaciones ejecutivas cuando se trata de créditos concursales cuyo posible cobro –y su importe– está plenamente sujeto a lo que resulte del proceso concursal y, por tanto, el importe obtenido de la eventual ejecución ha de integrar la masa y responder del pago de todas las deudas del concursado con arreglo a lo dispuesto en la LC?

Es cierto que se podría encontrar una explicación a la continuidad de la actuación administrativa de carácter instrumental y de economía de medios, por entenderse que la continuación de un procedimiento ejecutivo ya iniciado simplifica las medidas a adoptar para la realización de los bienes afectados por el mismo, pero los inconvenientes de la opción legislativa son considerables, porque la ejecución aislada de bienes no suele ser conveniente para la obtención de los mejores resultados económicos y, en todo caso, debería quedar dicha decisión al arbitrio del juez del concurso y además dentro del planteamiento general de la solución patrimonial más favorable a los intereses de los acreedores, entre los cuales está la Hacienda Pública.

Por todo ello, de *lege ferenda* sería deseable tener presente la búsqueda de soluciones que proporcionen la mayor integración posible de las actuaciones ejecutivas bajo la única competencia decisoria del juez del concurso, superando criterios cuya funcionalidad jurídica y económica ha desaparecido hace tiempo, al suprimirse con la Ley Concursal los privilegios del crédito tributario que se protegían mediante la ejecución separada.

Siguiendo con las modificaciones en la Ley General Tributaria, el artículo 77.2 LGT (RCL 2003, 2945) se reforma para acoger los criterios del Tribunal Supremo estableciéndose en la nueva redacción que «en el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, Concursal».

Pese a que el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria disponía literalmente que «en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, Concursal», el Tribunal Supremo tuvo

29. En este sentido se pronuncia DE LA PEÑA cuando sostiene que «en este orden de ideas no tiene mucho sentido, desde un punto de vista puramente pragmático, que la Administración desarrolle al margen del procedimiento concursal un procedimiento administrativo cuyo simple desarrollo implica la realización de un gasto público cuando el efecto derivado de la culminación del procedimiento no va a ser necesariamente la obtención de un ingreso a favor de la propia Hacienda Pública, sino la consignación del importe obtenido en la enajenación ante el juzgado en el que se tramita el concurso», en op. cit.

ocasión de poner fin a las diversas interpretaciones planteadas afirmando que el sometimiento de los créditos tributarios a lo establecido en la Ley Concursal no se limita al caso en que el concurso concluya con un convenio concursal, pues ha de prevalecer lo previsto en la Disposición Adicional 8ª LGT y en el artículo 89.2 LC, aplicando una interpretación sistemática y acorde con los antecedentes de la normativa aplicable³⁰.

Entiende el Tribunal Supremo que la Ley General Tributaria debe interpretarse en concordancia con la legislación concursal, y que, como la calificación de los privilegios de la Hacienda Pública se efectúa en la fase previa del proceso concursal, una sola vez, sin variación posterior en función de la solución que se adopte –convenio o liquidación–, es indiferente a la definición de dichos privilegios –que serán siempre los establecidos en la legislación concursal– que el proceso concluya con convenio o mediante la liquidación³¹. También se ha afirmado que otra interpretación «dejaría sin operatividad la disposición adicional octava y por ello inaplicada»³².

De otro lado, respecto del cómputo del recorte del 50% de los créditos tributarios calificados por el artículo 91.4º LC como créditos con privilegio general, también ha constituido una cuestión litigiosa la determinación de la base de cálculo, habiendo entendido finalmente el Tribunal Supremo que deben detraerse del crédito total de la Hacienda Pública no sólo las cantidades correspondientes al privilegio especial y al privilegio general, sino también el importe correspondiente a los créditos subordinados; pues tanto unos como otros, ya están clasificados con una u otra condición³³.

Sobre esta cuestión, la reforma de la Ley Concursal no ha incorporado cambio alguno, por lo que parece que se pone fin a los sucesivos intentos interpretativos y propuestas de modificar el contenido del privilegio de los créditos tributarios, lo cual hubiera supuesto una involución en el camino iniciado con la aprobación de la vigente Ley Concursal de hacer prevalecer los principios concursales y en particular la regla de la *par conditio creditorum*.

3.2. Una necesaria modificación en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la regla de la inversión del sujeto pasivo

Recibe también nueva redacción la Ley del IVA (RCL 1992, 2786), introduciéndose una **letra e)** al artículo 84.1.2º según la cual «cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal».

En este caso, el objeto de la reforma es que la enajenación de bienes inmuebles realizada tanto en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación del concurso, sea liquidada a efectos de dicho tributo por su adquirente aplicando el mecanismo conocido como el de inversión del sujeto pasivo.

La importancia de este tratamiento especial en la configuración de quién ha de ser el sujeto pasivo es extraordinaria, no solo por cuanto garantiza a la Hacienda Pública el ingreso directo y en los plazos comunes del IVA repercutido en estas

30. Sentencia del TS de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6893).

31. Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6893) y 29 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6873).

32. Sentencia del Juzgado de lo mercantil número 1, de Málaga, de 13 de abril de 2009, FJ 43.

33. Sentencias del TS de 21 de enero de 2009 y 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6893).

operaciones, sino también porque a través de la inversión del sujeto pasivo se facilita al adquirente el ejercicio de la renuncia a la exención del IVA contemplada en el artículo 20 dos de la Ley de IVA (RCL 1992, 2786), que afecta a la mayor parte de las transmisiones de inmuebles en los concursos, evitando con ello la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que en muchos casos complica notablemente la posibilidad de proceder a la enajenación de los inmuebles con la rapidez deseable para el buen fin del concurso.

Cabe llamar la atención sobre el hecho de que el procedimiento seguido en este caso para suplir la actuación del transmitente es distinto del que se sigue, con carácter general, en relación con los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa objeto de regulación en la Disposición Adicional 6ª de la Ley del IVA.

Respecto de estos últimos se faculta al adjudicatario para que documente la operación, realice la autoliquidación del impuesto y renuncie, en su caso, a la exención pero siempre actuando en nombre y por cuenta del sujeto pasivo que soporta la ejecución forzosa. Sin embargo, en las entregas de inmueble en el curso de un proceso concursal se recurre a realizar la inversión del sujeto pasivo, de modo que el adquirente cumplimenta las obligaciones relativas al IVA en su propio nombre y, lo que tiene mayor trascendencia patrimonial, se convierte en deudor directo del impuesto repercutido evitando que la deuda tributaria pase a formar parte del patrimonio del concursado a título de crédito de la Hacienda Pública contra la masa, con los consiguientes efectos temporales y riesgos en el pago del mismo.

3.3. *Reformas introducidas en la Ley Concursal*

La posición de las Haciendas Públicas en el concurso queda afectada por un buen número de modificaciones de los preceptos de la Ley Concursal y por la incorporación de nuevas normas. Sin perjuicio de su distinta relevancia pasamos a continuación a referirnos a ellas.

En el terreno de las medidas que la reforma ha dedicado a asegurar la correcta defensa del crédito tributario, cabe comenzar citando el artículo 21.4 LC (RCL 2003, 1748), que viene a imponer a la administración concursal la obligación de dirigir por medios electrónicos a la AEAT una comunicación informando de la declaración del concurso y del deber de comunicar los créditos en la forma establecida por la Ley, conste o no su condición de acreedora.

También ha de ser objeto de mención el artículo 27 bis LC, en el que se contempla la posibilidad de nombrar como administrador concursal acreedor a una Administración pública o a una entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de ella, en aquellos concursos en que exista una causa de interés público que así lo justifique y aun cuando no concurren los supuestos mencionados en el propio precepto.

De otro lado, se incorpora en la Ley Concursal una nueva disposición que posibilita en determinadas circunstancias el embargo de bienes a administradores y liquidadores, estableciendo el nuevo artículo 48 ter LC que «1. Desde la declaración de concurso de persona jurídica, el juez del concurso, de oficio o a solicitud razonada de la administración concursal, podrá acordar, como medida cautelar, el embargo de bienes y derechos de sus administradores o liquidadores, de hecho o derecho, apoderados generales y de quienes hubieran tenido esta condición dentro

de los dos años anteriores a la fecha de aquella declaración, cuando de lo actuado resulte fundada la posibilidad de que en la sentencia de calificación las personas a las que afecte el embargo sean condenadas a la cobertura del déficit resultante de la liquidación en los términos previstos en esta ley. El embargo se acordará por la cuantía que el juez estime y podrá ser sustituido, a solicitud del interesado, por aval de entidad de crédito. 2. De igual manera, durante la tramitación del concurso de la sociedad, el juez, de oficio o a solicitud razonada de la administración concursal, podrá ordenar el embargo de bienes o derechos del socio o socios personalmente responsables por las deudas de la sociedad anteriores a la declaración del concurso, en la cuantía que estime bastante, cuando de lo actuado resulte fundada la posibilidad de que la masa activa sea insuficiente para satisfacer todas las deudas, pudiendo, a solicitud del interesado, acordarse la sustitución del embargo por aval de entidad de crédito. 3. Contra el auto que resuelva sobre la medida cautelar cabrá recurso de apelación».

Por otra parte, la nueva redacción del artículo 55.3 LC excluye los embargos administrativos del régimen general que permite su levantamiento en interés del concurso, cuando su existencia dificulta la actividad empresarial.

También se aclara la posibilidad de que produzca efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración del concurso, añadiéndose en el artículo 58 LC la siguiente expresión: «*aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella*».

Se añade también una nueva disposición sobre la suspensión del derecho de retención que en algunos supuestos (por ejemplo, en el ámbito aduanero) todavía conserva la Administración tributaria como garantía de sus créditos y así el nuevo artículo 59 bis LC, excepcionando de la regla general la legislación tributaria dispone lo siguiente: «1. *Declarado el concurso quedará suspendido el ejercicio de retención sobre bienes y derechos integrados en la masa activa.* 2. *Si en el momento de conclusión de declaración del concurso esos bienes o derechos no hubieran sido enajenados, deberán ser restituidos de inmediato al titular del derecho de retención cuyo crédito ni haya sido íntegramente satisfecho.* 3. *Esta suspensión no afectará a las retenciones impuestas por la legislación administrativa, tributaria, laboral y de seguridad social*».

De otro lado, también se ha incorporado una nueva disposición relativa a la extensión de efectos de la prescripción que se produce con motivo de la declaración del concurso que, aunque no ha dado lugar a la modificación de la normativa tributaria en la materia si ha venido a convertir esta última en una regulación excepcional frente al régimen general. Nos referimos a la previsión del artículo 60.2 LC en el sentido de que «*la interrupción de la prescripción no perjudicará a los deudores solidarios, así como tampoco a los fiadores y avalistas*», que articula un régimen legal diametralmente opuesto al que resulta de la aplicación conjunta de los apartados 2.b) y 7) del artículo 68 LGT, el primero de los cuales considera la declaración del concurso como un evento interruptivo de la prescripción y el segundo hace extensiva la interrupción de la prescripción respecto de un obligado tributario –en concursado en este caso– a todos los demás obligados incluidos los responsables tributarios.

También, entre las medidas incorporadas por la reforma destaca la fijación de un

orden de pago de los créditos contra la masa³⁴ en caso de que resulte insuficiente la masa activa, reformándose a estos efectos el artículo 84 LC, lo que conecta directamente con una regulación más detallada de la insuficiencia de la masa, que la experiencia ha demostrado que constituye una forma extendida de conclusión del concurso. Los créditos salariales de los últimos 30 días se pagarán de forma inmediata, mientras que los restantes créditos contra la masa se pagarán a sus respectivos vencimientos, si bien puede la administración concursal alterar esta regla siempre y cuando presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa.

Esta postergación, sin embargo, «no podrá afectar a los créditos (...) tributarios» (nuevo artículo 84.3 LC), cuyo orden de pago seguirá el orden de fecha de vencimientos.

Pese a lo que pueda parecer, este inciso en absoluto supone el reconocimiento de un privilegio a los créditos tributarios frente a los restantes que tienen la consideración de créditos contra la masa, sino que constituye una simple limitación al ámbito de discrecionalidad concedido a la administración concursal para la postergación temporal de ciertos pagos. Así lo demuestra la prelación de pagos contemplada en el apartado 2º del artículo 176 bis LC para los supuestos de insuficiencia de masa activa, en los que los créditos tributarios quedan sometidos a prorrata conjuntamente con los restantes créditos contra la masa y con subordinación al pago previo de los créditos salariales, por alimentos, y por gastos judiciales y costas del concurso que se especifican en el mismo.

Hasta el momento, se ha venido entendiendo que son deudas tributarias contra la masa las que nacen con posterioridad a la declaración del concurso y se pagan prededuciéndose de la masa activa³⁵. Así, según la jurisprudencia conflictual deben darse en este último supuesto tres requisitos: que nazcan con posterioridad al inicio del concurso, que deriven de las operaciones realizadas por la persona que representa al concursado y que guarden relación causal con la gestión del concurso y del proceso concursal.

Por ejemplo, el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento del crédito contra la masa³⁶ y los créditos por retenciones a cuenta del IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con posterioridad a la declaración del concurso deben considerarse también como

34. Deben de tenerse en cuenta las reglas de pago de los créditos tributarios contra la masa, porque se excluyen éstos de la facultad de los administradores de no pagarlos a vencimiento. También se prevé en la LC que no pueden iniciarse apremios sobre su cobro sin exclusivamente incidentes concursales, pero se reconoce expresamente el devengo de recargos e intereses, cuestión tradicionalmente controvertida (artículo 84.3 y 4 LC [RCL 2003, 1748]).
35. Erróneamente a nuestro juicio algún tribunal ha sostenido que «*tratándose de recargos por deudas devengadas con posterioridad a la declaración del concurso, no existen motivos para su consideración como créditos contra la masa al seguir siendo obligaciones accesorias*» (Sentencia de 29 de junio de 2011 de la Audiencia Provincial de León).
36. Sentencia del Juzgado Mercantil de Oviedo número 1, de 24 de junio de 2005 (JUR 2006, 284455). Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 4583), FJ 2º.

créditos contra la masa, con independencia de que el periodo de liquidación comprenda también importes que han de ser considerados créditos concursales por corresponder a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso³⁷.

La reforma no ha incorporado ninguna modificación en esta materia, lo que supone la consolidación de los criterios jurisprudenciales y una consiguiente pacificación de la recurrente controversia que la venía afectando. Se impone sobre este particular una recta aplicación de la Ley Concursal tal como ha sido interpretada por la jurisprudencia y que se adopten las medidas normativas o reguladoras oportunas para evitar que la cuantificación de los créditos contra la masa siga constituyendo sistemáticamente una fuente de conflictos.

En efecto, el sistema de autoliquidaciones por periodos mensuales o trimestrales no facilita la información precisa para poder delimitar qué parte del importe total del periodo de liquidación es anterior o posterior a la declaración del concurso, lo que hace necesario que se regule bien una modalidad específica de autoliquidación para el periodo en que se produce la declaración del concurso, bien el establecimiento de una obligación de información que incluya los datos pertinentes para determinar qué importes corresponde a devengos anteriores y cuáles son posteriores a la declaración del concurso.

Quizás solo una regulación en el sentido propuesto pueda evitar que se sigan produciendo los innumerables litigios que se plantean para resolver una cuestión que carece de esencia conceptual conflictiva y evitar así también que los tribunales tengan que acudir a reglas de equidad –como la del prorrateo adoptada, por ejemplo por el Juzgado de lo Mercantil número 6 de Madrid, en Sentencia de 5 de septiembre de 2011– para resolver una cuestión cuya certeza puede obtenerse de forma sencilla con una variación mínima de las obligaciones formales ya existentes.

Sí que ha abordado, sin embargo, la reforma las consecuencias de una eventual falta de pago de los créditos tributarios contra la masa a sus respectivos vencimientos, habida cuenta de que se prevé que no pueden iniciarse actuaciones administrativas para su ejecución «hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido ninguno de estos actos», disponiendo novedosamente el artículo 84.4 LC que «esta paralización no impedirá el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento».

La redacción de esta disposición puede generar una nueva controversia, parecida a la que ya se producía con anterioridad a la reforma, pues si bien se deduce palmariamente la procedencia de aplicar el recargo ejecutivo previsto en el artículo 28.2 LGT (RCL 2003, 2945), la de los recargos de apremio ordinario y reducido plantea mayores incertidumbres, pues su exigencia viene anudada a la adopción de la providencia de apremio y ha sido una cuestión debatida la de si es compatible dictar una providencia de apremio con la prohibición legal de iniciar ejecuciones administrativas con anterioridad a los hitos que se han reseñado. Por otra parte, los tribunales (como se deduce entre otras de las Sentencias de la Audiencia Provincial

37. Conforme al criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482).

de León, de 30 de septiembre de 2010 [AC 2010, 1553] y 27 de abril de 2011 [AC 2011, 1311]), al analizar los recargos de apremio exigidos por cuotas de la Seguridad Social, ya habían suscitado con anterioridad a la reforma la incompatibilidad de la imposición de una medida coercitiva de esa naturaleza con la regulación taxativa de los pagos contemplada en la Ley Concursal, al resultar contradictoria con la liquidación ordenada de los activos y con la adecuada adopción de medidas para la superación de la situación de las dificultades económicas del concursado.

En definitiva, los tribunales habrán de valorar si los recargos exigibles a las personas o entidades concursadas siempre en perjuicio de los restantes acreedores, deben limitarse al recargo ejecutivo o extenderse también a los recargos de apremio, a cuyo efecto si bien es cierto que la referencia legal al devengo de intereses pudiera condicionar la interpretación de la norma, puesto que el artículo 28.5 LGT sólo considera compatible con la exigencia de intereses de demora el recargo de apremio ordinario, excluyéndolos cuando el aplicable sea el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido, también lo es que la nueva regulación de la exigencia de recargos e intereses no se refiere de forma expresa y específica a los créditos tributarios, por lo que el legislador no ha tenido por qué asumir que la exigencia de intereses que se contempla en el artículo 50.4 LC presuponía la del recargo de apremio ordinario.

En cualquier caso, nada en la normativa concursal o tributaria excluye la posibilidad de solicitar aplazamientos de pago a las personas o entidades en concurso respecto de los créditos contra la masa de naturaleza tributaria evitando, en muchos supuestos, la aplicación de cualquier recargo.

El artículo 86 LC sobre el reconocimiento de créditos también incorpora novedades en la medida en que la reforma añade un apartado 3º que regula la obligación de declarar o presentar autoliquidación por parte del concursado o de la administración concursal cuando no lo realice el concursado, en el caso de intervención, o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición, para permitir la liquidación de créditos de Derecho Público, disponiendo que en caso de que por ausencia de datos no pueda determinarse su cuantía, debe reconocerse como crédito contingente.

Se trata de asegurar que no se produzcan situaciones de vacío respecto de las obligaciones de declarar o autoliquidar, obligaciones absolutamente necesarias para la determinación de la deuda tributaria y que no se cumplieron en el plazo oportuno, así como de arbitrar las medidas reparadoras de los incumplimientos previos de estas obligaciones formales, que pueden tener especial trascendencia para el adecuado ejercicio de derechos de crédito y potestades de las Administraciones tributarias.

Esta nueva obligación plantea algunas cuestiones de notable interés, tanto desde el punto de vista del Derecho concursal como del tributario, pues no cabe duda que, al contrario de lo que sucede con el resto de los obligados tributarios, para los concursados, al margen de la obligación general de declarar o autoliquidar en los periodos reglamentarios, se ha creado una nueva obligación de declarar o autoliquidar fuera de plazo y cuyo cumplimiento recae sobre personas o entidades distintas de quienes, en su día, venían obligadas a realizar las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes.

Una de las cuestiones de mayor importancia que, sin duda, se van a suscitar al hilo de la nueva regulación es la de las consecuencias del incumplimiento de la obligación impuesta, tanto por los responsables del concursado como por la administración concursal, en función de quién deba en cada caso realizar las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes.

El hecho de que la obligación tributaria impuesta en el artículo 86.3 LC no sea sino una reiteración de la obligación de declaración o autoliquidación establecida en la normativa de cada tributo, ligada al cumplimiento de obligaciones de naturaleza concursal, y el celoso respeto al principio de tipicidad que se impone al Derecho sancionador nos hace considerar que no tiene cabida la imposición de sanciones directas de naturaleza tributaria, sin perjuicio de lo cual también hay que valorar la posible entrada en acción de otras responsabilidades de carácter tributario.

En concreto, cabría plantearse la posible incardinación del incumplimiento de la obligación prevista en el artículo 86.3 LC en los supuestos del apartado c) del artículo 43 LGT, que hace responsables solidarios a *«los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubieran realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios»*, pues parece evidente que la nueva obligación impuesta en el artículo 86.3 LC se encuentra entre las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso.

Por otra parte, la adecuada coordinación entre la exigencia de esta responsabilidad y las acciones contempladas en la legislación concursal parece garantizada por la previsión del artículo 36.6 LC, que regula la responsabilidad de los administradores concursales, en cuanto prevé expresamente que *«quedan a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquéllos»*.

También el artículo 91 LC que relaciona los créditos con privilegio general es objeto de reforma. Se modifican en él los apartados 1º, 3º, 5º y 6º y se añade un nuevo número 7º que se refiere a *«los créditos de que fuera titular el acreedor a instancia del cual se hubiera declarado el concurso y que no tuvieren el carácter de subordinados, hasta el 50% de su importe»*.

Tras esta nueva calificación de preferencia general se plantea una cuestión interesante: ¿Es acumulable el nuevo supuesto de privilegio al general de los créditos tributarios contemplado en el apartado 4º si quien insta el concurso es la Administración? En una interpretación literal del precepto nada lo impide puesto que la única salvedad se hace para los calificados de subordinados. Entendemos, siguiendo el criterio expresado por el Tribunal Supremo sobre el cómputo de la base de la preferencia general del apartado 4º, que este nuevo supuesto de preferencia general del apartado 7º sólo se referiría, en caso de prevalecer la interpretación literal, a los créditos ordinarios.

Sin embargo, son muchos los argumentos que pueden esgrimirse en contra de la aplicación de este privilegio a los créditos tributarios. Así, en primer lugar, debe considerarse que los créditos tributarios ya cuentan con un sistema de privilegios

específicos que contempla todas sus categorías –incluso los que adquieren la naturaleza de responsabilidad civil «*ex delicto*»– y que dichos privilegios, en el caso de los previstos en el artículo 91 LC, llevan a la preferencia para el cobro prevista en el artículo 155 LC, frente a este privilegio que ocupa el número 7º de los contemplados en el mismo. Un segundo argumento fundado en una interpretación teleológica del precepto, llevaría a considerar su naturaleza de medida de estímulo para promover la rápida actuación de los acreedores en beneficio de las mejores expectativas de éxito del remedio procesal, medida que carecería de sentido por innecesaria cuando estamos ante Administraciones públicas cuya actuación es reglada y dirigida siempre a la mejor defensa de los intereses públicos. Por último, el privilegio contemplado en el apartado 4º del propio precepto sería del mismo porcentaje pero anterior en la prelación de pagos del artículo 155 LC, lo que hace poco razonable pensar que el legislador haya pretendido que ambos privilegios sean compatibles y acumulables.

Asimismo, en la nueva redacción del apartado 5º se incluye el supuesto de «*los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*», de indudable transcendencia en el orden tributario, aunque tampoco se alcanza a comprender por qué la conversión del crédito tributario en crédito por responsabilidad civil derivada del delito debe llevar aparejada la extensión del privilegio al 100% de su importe, con exclusión de la regla de la reducción al 50% aplicable, con carácter general, a los créditos tributarios.

Parece que su inclusión en el apartado de los derivados de la responsabilidad civil extracontractual ha determinado la opción por este régimen jurídico en el que se han querido evitar distinciones que podrían haber inducido a realizar consideraciones particulares sobre otros tantos tipos de créditos, dando un tratamiento unitario a todos los créditos por responsabilidad civil derivada de delito sin distinción del bien jurídico protegido.

Ha de tenerse en cuenta que la posible existencia de medidas cautelares sobre el patrimonio del concursado para garantizar la responsabilidad civil derivada de delito quedará al margen de las competencias del juez del concurso toda vez que el artículo 8, 4º LC le otorga competencias generales en relación con las medidas cautelares, pero con la excepción de las que se adopten en procesos excluidos de su jurisdicción en el párrafo 1º, procesos entre los que precisamente se encuentran los penales.

Ello no debe ser obstáculo para que el órgano competente de la jurisdicción penal, una vez que haya sido declarado el concurso, preste la colaboración necesaria al juez mercantil para el buen fin del proceso así como para el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Concursal en lo que se refiere al orden y cuantía de los pagos y al momento de su realización.

También el artículo 92.3º LC se reforma con la siguiente redacción: «*los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía*».

Se introduce expresa referencia a los recargos para explicitar su condición de subordinados, junto a los créditos por intereses y multas, lo que se traduce en que sus titulares carecen de derecho de voto en la junta de acreedores y que, en caso

de liquidación, no podrán ser pagados hasta que hayan quedado íntegramente satisfechos los ordinarios.

Esta reforma supone una acertada adecuación a los criterios interpretativos de los tribunales que ya habían aclarado que los recargos tributarios debían de calificarse como créditos subordinados³⁸, argumentando que a efectos concursales, no existe razón alguna para considerar los créditos por recargos como ordinarios o privilegiados pues la naturaleza accesoria a la obligación principal lleva también a relegar a los recargos a la postergación legal de la subordinación, al no resultar merecedores, del nivel de protección que el legislador concede al resto de los créditos.

En todo caso, aunque, dentro también de la modificaciones normativas destinadas a dotar de mayores garantías al ejercicio concursal del crédito tributario, la nueva redacción del artículo 92.1º LC, que se analiza a continuación, contribuye a evitar algunos efectos indeseables en los supuestos en que ha existido un defectuoso cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los concursados. Lo cierto es que sigue siendo un objetivo irrenunciable el de asegurar la recepción de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias por parte de los órganos competentes a la mayor brevedad posible, objetivo que justifica la existencia de medidas específicas de exigencia responsabilidad y hace aconsejable también que las mismas sean aclaradas y ampliadas para la consecución de una perfecta coordinación de las normativas tributaria y concursal, pues no cabe olvidar que el artículo 97 bis.1 LC estipula que sólo podrá solicitarse la modificación de la lista definitiva de acreedores *«antes de que recaiga la resolución por la que se apruebe la propuesta de convenio o se presenten en el juzgado los informes previstos en los apartados segundo de los artículos 152 y 176 bis»*.

La nueva redacción del artículo 92.1º LC sobre la insinuación tardía de los créditos y privilegios administrativos, permite a los acreedores públicos³⁹ evitar su subordinación por esta causa y su clasificación según corresponda. Para ello, se excluye de la subordinación que se impone a los créditos no comunicados o comunicados tardíamente, a los créditos que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 86.3 LC, a aquellos cuya determinación requiera una actuación de comprobación de la Administración, así como a los que ya venían siendo excluidos de dicha subordinación en la redacción originaria de la Ley Concursal, esto es, a los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva y los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial. La conclusión de todo ello es que es difícil imaginar una situación en la que el crédito tributario pueda quedar desprotegido y verse sometido a una subordinación contraria a la graduación que le corresponde.

Finalmente, el artículo 97 LC, referente a la modificación de la lista de acreedores, garantiza el correcto reconocimiento del crédito tributario después de la elaboración del informe inicial de los administradores o incluso una vez elaborado el texto definitivo de la lista de acreedores, entre otros casos, cuando se inicie un procedimiento

38. Así por ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009, 398) y 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6893) o el Juzgado Mercantil de Madrid número 1 en sentencia de 5 de julio de 2005 o de Bilbao número 1, de 29 de diciembre de 2006.

39. El artículo 92.1º LC (RCL 2003, 1748) se refiere a los créditos del artículo 86.3 LC.

de comprobación o inspección del que pueda resultar un crédito tributario o, se produzca un acto administrativo por el que se reconozca o confirme el crédito en cuestión.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

La reforma concursal, en lo que a la materia tributaria se refiere finalmente ha sopesado dos expresiones distintas del interés público: la de la realización directa del máximo importe posible de los créditos tributarios con preferencia a los restantes acreedores y la de la mayor contribución a la continuidad de las actividades económicas, tanto de la persona o entidad concursada como de los restantes acreedores. Aunque se ha optado en la mayoría de las cuestiones polémicas por mantener la redacción originaria de la Ley Concursal, confirmando con ello la interpretación que de la misma ha hecho el Tribunal Supremo, en otras ocasiones se ha considerado necesario explicitar normativamente su doctrina.

Aunque habrá que esperar al desarrollo jurisprudencial de los preceptos reformados, las medidas adoptadas por la Ley 38/2011 (RCL 2011, 1847) de reforma de la Ley Concursal deberían contribuir en buena medida a simplificar la gestión de los créditos tributarios en los procesos concursales y a una deseable reducción de la litigiosidad que en ellos se produce.

Son muchas, en todo caso, las cuestiones que aún demandan una solución jurídica pacífica y una mayor concreción en la respuesta legal, y algunas de ellas hemos dedicado nuestra atención.

