

Análisis de los artículos de las leyes financieras y tributarias modificados por la Ley Concursal

Autor: Ramón Casero Barrón. Profesor propio adjunto de Derecho financiero y tributario. Departamento de Derecho económico y social. Universidad Pontificia Comillas (ICAI-ICADE).

I. Introducción

En el presente artículo se trata de dar una visión de algunas de las modificaciones normativas que introduce la Ley Concursal en distintas leyes financieras y tributarias con distintas finalidades.

En concreto, la Disposición final décima da nueva redacción al artículo 39 de la Ley General Presupuestaria; la Disposición final undécima da nueva redacción al artículo 71 de la Ley General Tributaria, incluye un apartado 3 al artículo 72 de la citada Ley, y, además, incluye los apartados 3 y 4 al artículo 129 de la misma Ley; por último, la Disposición final duodécima incluye una nueva exención en el artículo 45 I. B) 1.19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y añade un nuevo apartado 5 al artículo 46 del mismo Texto Refundido.

Hay que decir que a la fecha de elaboración de este artículo, todavía no ha entrado en vigor la Ley Concursal, que lo será con fecha 1 de septiembre de 2004, y ya se ha aprobado una nueva Ley General Presupuestaria, en concreto la Ley 47/2003, de

26 de noviembre, y también una nueva Ley General Tributaria, en concreto mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Pues bien, en este artículo se dará noticia de los cambios normativos que se han producido e incorporado en las nuevas Ley General Presupuestaria y en la Ley General Tributaria, y de la afectación por la Ley Concursal de los privilegios de que ha dispuesto la Administración tributaria tradicionalmente y que se han criticado desde la más antigua doctrina en materia hacendística.¹

II. Reforma de la Ley General Presupuestaria

El artículo 39 de la Ley General Presupuestaria se ha modificado por completo por la Ley Concursal, no obstante, como consecuencia de la aprobación de una nueva Ley General Presupuestaria, en concreto la Ley 47/2003, el contenido de ese artículo ya derogado se recoge en los artículos 7 apartados 2 y 3 y el artículo 10, que se refieren, el primero a los límites a los que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal, y el segundo, a las prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal. No obstante, el artículo citado en último lugar se analizará con las reformas introducidas en la nueva Ley General Tributaria.

En primer lugar, mencionar que en relación con estos nuevos artículos, la Disposición final quinta de la Ley 47/2003 establece que no entrarán en vigor hasta el 1 de enero de 2005, pero a pesar de ello se estudiarán como consecuencia de la vocación de permanencia que se pretende dar a este estudios.

II.1. Ámbito de aplicación de la Ley General Presupuestaria

Es importante señalar que los artículos de la nueva Ley General Presupuestaria tal como están redactados se refieren a la Hacienda Pública estatal², frente a la dero-

¹ Las modificaciones normativas también se han producido en otras leyes, así en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 63/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de diciembre, en su artículo 2. Tercero modifica, con efectos de 1 de septiembre de 2004, la Ley de Impuesto sobre Sociedades en materia de provisión por insolvencias y en materia de grupo de sociedades.

La misma Ley mediante el artículo 7. Segundo modifica la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de reducción de la base imponible, como consecuencia de la declaración de concurso (en igual sentido para el Impuesto General Indirecto Canario), así como la Disposición adicional segunda de la Ley 63/2003, sobre régimen de rectificación hasta la entrada en vigor de la Ley Concursal, así como la Disposición transitoria séptima de la Ley 63/2003.

Sobre los problemas de rectificación de las bases imponibles en el IVA, véase el artículo de Villar Ezcurra, Marta: "Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal". Quincena Fiscal 15/2002.

² El artículo 5 de la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003) establece en relación al concepto y derechos integrantes de la Hacienda Pública estatal:

gada Ley General Presupuestaria, que por ser una Ley preconstitucional, Ley 11/1977, de 4 de enero, aunque se elaboró un Texto Refundido en 1988, Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, hablaba de la Hacienda Pública, sin distinguir otras Haciendas territoriales, como las de las respectivas Comunidades Autónomas o la de las Entidades Locales, ni que decir tiene de la correspondiente a la Comunidad Europea.

“1. La Hacienda Pública estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos.

2. Los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada.

Son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas”.

Artículo 3. Sector público administrativo, empresarial y fundacional.

“A los efectos de esta ley, el sector público estatal se divide en los siguientes:

1. El sector público administrativo, integrado por:

a) Los sujetos mencionados en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 y en el apartado 3 del artículo anterior (es decir, la Administración General del Estado, los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado, las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, así como los órganos constitucionales).

b) Las entidades mencionadas en los párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo anterior (entidades estatales de derecho público distintas de los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales), que cumplan alguna de las dos características siguientes:

1ª. Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.

2ª. Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de la entregas de bienes o prestaciones de servicios”.

El artículo 4. Régimen jurídico aplicable:

“2. En particular se someterán a su normativa específica:

c) El régimen jurídico general del patrimonio del sector público estatal así como la regulación de los demanios públicos”, que en la actualidad viene constituida por la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, que excluye de su ámbito de aplicación al dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de cualquier Hacienda Pública, y los recursos que constituyen la tesorería de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales.

El artículo 38 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones establece expresamente en relación con las subvenciones:

Naturaleza de los créditos a reintegrar y de los procedimientos para su exigencia.

1. Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria.
2. El interés de demora aplicable en materia de subvenciones será el interés legal del dinero incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
3. El destino de los reintegros de los fondos de la Unión Europea tendrá el tratamiento que en su caso determine la normativa comunitaria.
4. Los procedimientos para la exigencia del reintegro de las subvenciones tendrán siempre carácter administrativo.

En relación con las subvenciones financiadas con cargo a fondos de la Unión Europea, los procedimientos de control regulados en la Ley mencionada anteriormente tendrán carácter supletorio respecto de las normas de aplicación comunitarias, y las normas nacionales de desarrollo o transposición de aquéllas.

Ello no quiere decir, sin embargo, que la nueva Ley haya supuesto cambio en relación con las otras Haciendas Públicas territoriales, pues los instrumentos normativos que regulan esas otras Haciendas territoriales se remiten a la Ley General Presupuestaria.

Así en materia de Hacienda Locales³, el artículo 4.1 h) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, reformada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, cuando establece: “Las prelación y preferencias y demás prerrogativas reconocidas a la Hacienda Pública para los créditos de la misma, sin perjuicio de las que correspondan a las Haciendas del Estado y de las Comunidades Autónomas; la inembargabilidad de sus bienes y derechos en los términos previstos en las leyes”, y el artículo 2.2 de la ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales cuando establece: “Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos⁴ y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la Hacienda de las Entidades Locales, de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes”.

En relación con las Haciendas de las Comunidades Autónomas no ha supuesto cambio alguno, pues siempre se tendrá que acudir a las respectivas leyes o instrumentos normativos específicos que regulan la Hacienda Pública, que a su vez remiten a la Ley General Presupuestaria, que en una interpretación dinámica, será a las nuevas leyes, a las que nos estamos refiriendo.

Así, a título de ejemplo, véase la ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid se remite a la Ley General Presupuestaria.

En relación con las deudas tributarias de otros entes, el artículo 170 del Reglamento General de Recaudación establece que los créditos de entidades supranacionales, internacionales y Estados extranjeros que, según la normativa aplicable, deban realizarse su recaudación en vía administrativa de apremio, se seguirá el procedimiento regulado en este Reglamento, en todo aquello que no esté expresamente regulado en aquella normativa.

La Decisión del Consejo de 29 de septiembre de 2000 (2000/597/CE, EURATOM, DOCE 7.10.2000 L 253/42) (entrada en vigor el día 1 de enero de 2002), relativa al Sistema de Recursos Propios de las Comunidades Europeas establece en su artículo 8 que los Estados miembros recaudarán los recursos propios de las Comunidades mencionados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 2 con

³ Artículo 4.2 de la Ley General Presupuestaria: “En particular, se someterán a su normativa específica: d) El régimen jurídico general de las Haciendas Locales”.

⁴ Esta mención se podría poner en entredicho en la actualidad por la interpretación de qué se entiende por ingresos de Derecho Público en el ámbito de la Hacienda Pública Estatal.

arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en su caso, a los requisitos de la normativa comunitaria. Los recursos propios a los que se refiere esta normativa son: exacciones, primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o factores adicionales y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las Comunidades en los intercambios con países no miembros en el marco de la política agrícola común, así como las cotizaciones y otros derechos previstos en el marco de la organización común de mercados en el sector del azúcar, por un lado, y, por otro lado, los derechos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las Comunidades en los intercambios con países no miembros, así como los derechos de aduana sobre los productos regulados por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (institución que en la actualidad ha desaparecido).

Por lo tanto, existe una remisión a la normativa interna, con lo que implica de aplicación de todas las preferencias y privilegios de los que goza la Hacienda Pública estatal.

Pero junto a esa normativa interna a la que se remite la normativa comunitaria, existe una normativa de asistencia en materia de recaudación. La normativa vigente está conformada por la Directiva 76/308/CEE, del Consejo, de 15 de marzo sobre asistencia mutua en materia de recaudación de determinados créditos, que ha sido objeto de una profunda reforma por la Directiva 2001/44/CE, del Consejo, de 15 de junio, en lo relativo a las peticiones de información, notificación, cobro y adopción de medidas cautelares entre los Estados miembros de la Unión Europea. Estas modificaciones han sido incorporadas al ordenamiento jurídico español a través del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio.⁵

La Directiva 2002/94/CE, de la Comisión, de 9 de diciembre, por la que se fijan normas detalladas para la aplicación de determinadas disposiciones de la Directiva 76/308/CEE, del Consejo, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, sustituye a la Directiva 77/794/CEE, de la Comisión, de 4 de noviembre.

Por último, la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio, establece normas detalladas para la aplicación de las disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación, como desarrollo tanto de la normativa interna como comunitaria enunciada anteriormente.

Junto a la normativa típicamente aplicable a derechos de la Unión Europea, nos encontramos con las cláusulas de cooperación administrativa incorporadas expresamente en los Convenios para evitar la doble imposición firmados por España, así por ejemplo, el caso del de Bélgica, aunque en la mayoría de los supuestos limitada a los impues-

⁵ En esta normativa se incluyen, además de los recursos propios de la Unión Europea, otros impuestos como el IVA, los impuestos sobre la renta, etc.

tos sobre la renta y el patrimonio. También con el Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa en materia tributaria⁶, donde se recoge la asistencia en la recaudación para la mayoría de los impuestos del sistema tributario de un Estado (incluidos los créditos por cotizaciones a la Seguridad Social) en el artículo 11, aunque el artículo 15 establece expresamente que esos créditos no gozarán de los privilegios de que gozan los créditos tributarios en el Estado requerido.

En concreto, en el Convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hechos en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000, publicado en el BOE de 4 de julio de 2003, y que surte efectos a partir de 1 de enero de 2004, establece en su artículo 27 la asistencia mutua en la recaudación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, incluyendo recargos, incrementos, intereses, gastos y multas sin carácter penal, correspondientes a dichos impuestos, cuando la deuda tributaria sea objeto de un título que permite proseguir la recaudación en el Estado que requiere la asistencia y sean exigibles y no susceptibles de recurso en aplicación de las leyes o reglamentos de este Estado.

En relación con la asistencia administrativa para la recaudación tributaria establecida a nivel de instrumentos internacionales de carácter paccionado, es necesario destacar que se establece expresamente que las deudas tributarias para cuya recaudación se pide asistencia no gozan de ningún privilegio en el Estado requerido.

II.2 Análisis del artículo 7.2 Ley General Presupuestaria

Este artículo recoge lo que se ha denominado en la doctrina tributaria la indisponibilidad de los créditos a favor de la Hacienda Pública⁷.

La Ley General Presupuestaria se refiere a los derechos de la Hacienda Pública.

A su vez, en relación con los créditos tributarios exclusivamente, el artículo 8 en letra k) de la nueva Ley General Tributaria, al regular las materias que son objeto de reserva de ley establece que se regulará en todo caso por ley la condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas^{8 9}.

⁶ De fecha 25 de enero de 1988, que entró en vigor el 1 de abril de 1995, y que España todavía no ha firmado.

⁷ Que hay que distinguir de la indisponibilidad de la posición jurídicas del obligado. En mi opinión el principio de disponibilidad de la obligación tributaria es uno de los lugares comunes de la doctrina tributarista española que no tiene reflejo en la normativa histórica, aunque existan otras instituciones que hayan tratado de explicar las limitaciones impuestas a la Administración en el manejo de los fondos públicos.

⁸ El Informe elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales para la reforma de la Ley General Tributaria (Madrid, 2001) establece al respecto: “La regulación por Ley de los perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias –letra f)–, se fundamenta en el carácter indisponible del crédito tributario (la llamada “inderogabilidad” o “indisponibilidad” de la obligación tributaria, mencionada en otro de los apartados del presente Informe), que excluye la posibilidad de la Administración de remitir, total o parcialmente, la deuda, ya sea directamente, o a través del alargamiento o acortamiento arbitrario de los plazos de prescripción. Hay que tener, además, en cuenta el carácter funcional de las potestades administrativas: la Administración no sólo

En relación con el crédito tributario, el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, ya mencionado, considera que se debe establecer expresamente o bien una remisión a la Ley General Presupuestaria, por su calificación como derecho de la Hacienda Pública, o establecer específicamente la especialidad del crédito tributario, sobre todo recogiendo expresamente en la propia Ley si le resulta aplicable la prohibición de transacción o cualquier otro tipo de cláusula general de indisponibilidad.

Pues bien, la nueva Ley General Tributaria toma postura recogiendo expresamente que las deudas tributarias no son disponibles por parte de la Administración Pública¹⁰. Así se establecía en el artículo 69 de la ley General Tributaria de 1963¹¹, y expresamente se establece en el artículo 18 de la nueva Ley General Tributaria, titulado de la indisponibilidad del crédito tributario: “El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”, y el artículo 75 titulado de la condonación: “las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”.

Según lo que se ha establecido, si la nueva Ley General Tributaria contempla la indisponibilidad del crédito tributario, en un sentido muy amplio¹², entonces se tiene que afirmar que se incluye expresamente la prohibición de la transacción (salvo que una ley la autorice), a diferencia de la Ley General Presupuestaria, donde se recoge expresamente la posibilidad de la transacción, aunque sometida a determinadas especialidades procedimentales¹³.

“puede”, sino que “debe” liquidar los tributos devengados y recaudar las cuotas liquidadas, en tanto no prescriba la obligación o caduque el ejercicio de la potestad, lo que, por definición, excluye que la Administración fije los plazos y de esta forma amplíe temporalmente sus atribuciones o renuncie a su ejercicio. Se trata, en definitiva, de una consecuencia de la posición jurídica de la Administración, la cual no puede, salvo autorización expresa del legislador, hacer dejación de sus funciones”.

⁹ El artículo 8 k) de la nueva Ley General Tributaria era el antiguo artículo 10 f) de la Ley 230/1963 que hablaba de la concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.

¹⁰ El dictamen 480/1998, de 26 de marzo, del Consejo de Estado, considera que las deudas devengadas en concepto de canon de regulación y tarifa de utilización de aguas tienen carácter de tributarias y, por ende, no son disponibles para la Administración si no existe una ley que expresamente lo autorice.

¹¹ “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”. En este sentido, no permitiendo la condonación de la deuda tributaria, las sentencias del Tribunal Supremo 4-11-77 (Ar. 4315); 18-5-1983 (Ar. 2494); 5-12-1988 (Ar. 9758), y 23-12-1988 (Ar. 10086). Véase Mata Sierra. M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*. Lex Nova. Valladolid, 2000.

¹² Castán Tobeñas, J.: *Derecho civil español, común y foral*. Tomo I, Vol. II. Reimpresión Decimocuarta edición. Editorial Reus, Madrid, 1987, pág. 100, manifiesta que la disposición tiene lugar, en su sentido más técnico y riguroso, en aquellos casos en los que la pérdida o la modificación del derecho se basa en la voluntad de una persona y, por tanto, en un negocio jurídico. Enneccerus define la disposición, de conformidad con el Código civil alemán, como la “declaración de voluntad que produce inmediatamente una pérdida del derecho o una modificación gravosa, o, lo que es igual, un negocio jurídico por el cual se transmite, se grava, se modifica en su contenido o se extingue inmediatamente un derecho. Siguiendo a Castán, que a su vez sigue a Enneccerus, las modalidades más importantes de la disposición son la enajenación, el gravamen y la renuncia.

¹³ El artículo 4.2 de la Ley General Presupuestaria establece: “En particular se someterán a su normativa específica: a) El sistema tributario estatal”. Y el artículo 9.1 establece: “Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se regularán por las reglas contenidas en esta sección y en las normas especiales que les son aplicables. En particular, la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria de acuerdo con su sistema de fuentes”.

No obstante, analizando históricamente los textos normativos, creo que hay que distinguir entre la renuncia de derechos¹⁴, por un lado, y, por otro, la transacción e incluso el arbitraje.

Así, las leyes del siglo XIX o de principios del siglo XX en materia de Administración y Contabilidad Pública establecían los siguientes términos: exenciones, perdones¹⁵, rebajas¹⁶ y moratorias¹⁷. La antigua Ley General Tributaria hablaba de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías¹⁸ y moratorias. Las actuales leyes, tanto han suprimido el término perdones por condonaciones¹⁹ (Ley General Presupuestaria que también sigue hablando de exenciones) mientras que la nueva Ley General Tributaria, en materia de reserva de ley, suprime los perdones, las rebajas y las amnistías, y se incluye exclusivamente las condonaciones, y añade junto a las moratorias expresamente las quitas²⁰, mientras que las exenciones continúan en sede de beneficios e incentivos fiscales (exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc).

¹⁴ Se trataría de lo que se conoce como renuncia abdicativa o extintiva, en el sentido de la dejación o abandono de un derecho por su titular, frente a la renuncia traslativa. La renuncia abdicativa es un acto jurídico unilateral, puesto que basta la mera declaración de voluntad de su titular. El artículo 6.2 del Código civil establece: "La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros".

¹⁵ Los perdones estaban ya recogidos en la Ley de 23 de mayo de 1845 del Sistema Tributario al regular la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, cuando establecía que los contribuyentes o pueblos que por pedriscos o inundaciones u otra calamidad hayan sufrido en sus cosechas o ganados la pérdida de una parte o más de ella, optarán al perdón de una parte de sus cupos, graduada según la pérdida. Estos perdones serán acordados por el Ayuntamiento y mayores contribuyentes si se trata de algunos de éstos y por la Diputación provincial si uno o más pueblos... Cuando la pérdida por calamidad se extendiere a la mayor parte de una provincia, el Gobierno podrá perdonar a los pueblos que más hayan sufrido hasta una sexta parte de sus cupos... Si la calamidad es mayor, el Gobierno propondrá a las Cortes una reparación extraordinaria.

Extractado de Toledano, Eustaquio: *Curso de Instituciones de Hacienda Pública en España*. Reimpreso por el Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963. Tomo II, pág. 642.

En nuestro Derecho más reciente, a título de ejemplo, Real Decreto-Ley 5/2003, de 19 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños producidos por las inundaciones y la tormenta de granizo acaecida el día 16 de agosto de 2003 en la localidad de Alcañiz (Teruel).

Véase también Martínez Lafuente, A.: *La condonación de las sanciones tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980, pág. 71.

¹⁶ Las rebajas se recogen también en la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería mencionada anteriormente, cuando se establece que los contribuyentes y pueblos enteros sólo tienen derecho a la rebaja de sus cuotas cuando justifiquen que en las evaluaciones de la riqueza de otros contribuyentes o pueblos se ha cometido error, ocultación o falsificación, que serían los denominados expedientes por reclamación de agravios.

Extractado de Toledano, Eustaquio: *Curso de Instituciones de Hacienda Pública en España*. Reimpreso por el Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963. Tomo II, pág. 642.

¹⁷ Véase Mata Sierra, M.T.: op. cit., págs. 110 y ss.

¹⁸ Sobre las diferencias entre la amnistía y la condonación, véase Seminario de derecho financiero de la Universidad Complutense de Madrid: *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3. Servicio de Publicaciones e Intercambio de la Universidad de Madrid, año 1975, pág. 447. También Mata Sierra, M.T.: op. cit., págs. 98 y ss.

¹⁹ Siguiendo el dictamen del Consejo de Estado elaborado sobre el anteproyecto de Ley General Presupuestaria.

²⁰ El artículo 47 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local establece la competencia para la concesión de quitas y esperas, cuando su importe supere el 10 por ciento de los recursos ordinarios del presupuesto. Con la aprobación de la ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, se adiciona un nuevo Título X a la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, relativo al régimen de organización de

Bajo la rúbrica de condonación engloba el Código civil toda una serie de supuestos, cuya naturaleza no es homogénea y que en otros lugares del sistema reciben calificativos diferentes. Así, perdón de deudas (artículo 872), remisión (artículos 1143 y 1146), renuncia. Se habla también de quita (artículos 1146 y 1920) para hacer referencia a una liberación o remisión que es sólo parcial.

Siguiendo a Díez-Picazo²¹, bajo el nombre de condonación conoce el Código civil aquellos casos en los cuales el acreedor manifiesta su voluntad de extinguir en todo o en parte su derecho de crédito, sin recibir nada en pago, ni a cambio. En la condonación aparece claramente una liberación del deudor sin satisfacción del acreedor. Para Castán²², la condonación recogida en el artículo 1187 del Código civil es un acto gratuito de liberación, por lo que está sometida a los preceptos que rigen las donaciones inoficiosas.

Es decir, la llamada legalmente condonación, regulada en los artículo 1187 y ss. del Código civil, necesariamente es un acto gratuito, una aplicación de la donación al derecho de crédito, pero aquello no excluye la existencia y eficacia de una liberación concedida sin ánimo de donar. Es decir, la regulación especial de la condonación, *animus donandi*, contenida en los artículos 1187 y ss., no excluye (dados los principios de renunciabilidad de los derechos y de la libertad contractual), la posibilidad del contrato de remisión cuya causa no sea la donación, ni del reconocimiento contractual de la inexistencia de una deuda (contrato de reconocimiento negativo) ni tampoco la renuncia unilateral de un crédito, que en todos estos supuestos no estarían sujetas a las reglas de la donación²³.

En definitivas cuentas, la renuncia de derechos puede aparecer fundada en un ánimo liberal del acreedor, formar parte de una transacción celebrada con el deudor o bien ser hecha en una situación de dificultad del deudor para facilitar la realización del crédito²⁴.

los municipios de gran población, donde se prevé la creación de un órgano de gestión tributaria, que sería el competente en materia de recaudación en vía ejecutiva de los tributos municipales y demás ingresos de Derecho público.

²¹ Díez Picazo, Luis: *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*. Tomo II. Editorial Civitas. Madrid, 1996. págs. 561 y 562.

²² Castán Tobeñas, J.: *Tratado de Derecho ...* op. cit. Tomo Tercero. Decimoquinta edición. Madrid, 1988, pág. 408.

²³ Castán Tobeñas, J.: op. cit, Tomo Tercero, pág. 409.

²⁴ Díez-Picazo en establece en *Fundamentos ...*, op. cit., pág.562: “Desde un punto de vista causal, existen tres tipos de negocios jurídicos, de los cuales puede resultar la voluntaria extinción del derecho de crédito y, por consiguiente, la liberación del deudor, sin pago ni satisfacción del acreedor: 1º La renuncia por puro ánimo liberal y con el fin de favorecer al deudor, determinando en él un enriquecimiento. Esta renuncia es un negocio de liberalidad, tiene *causa donandi* y puede configurarse como una donación en sentido amplio. 2º La renuncia del crédito realizada sin contraprestación, pero sin ánimo liberal, confluyendo en ella un interés del renunciante. Puede ser el caso de la quita parcial, cuando el acreedor accede a concederla, no por liberalidad, sino para facilitar el cobro del resto, que de otra manera se vería también en dificultad. Se sacrifica una parte del crédito para cobrar otra. Objetivamente, el negocio es gratuito, pero falta en él ánimo liberal, no hay *causa donandi* y, por consiguiente, no se puede hablar de donación. 3º Cabe, finalmente, que la renuncia del crédito se funde sobre una causa transaccional. Una de las partes renuncia a un derecho de crédito como contraprestación de la concesión que el otro contratante le hace o promete hacerle. En tal caso habría una remisión total o parcial del crédito, pero no un acto de liberalidad y, por consiguiente, tampoco una donación”.

Pues bien, creo que en materia de procesos concursales sólo cabe hablar de quitas o rebajas, como supuestos típicos de renuncia de derechos (nunca de condonación en sentido técnico), que además entrarían en el marco de una transacción, como se verá en el epígrafe siguiente.

Pero junto a la renuncia de derechos, se tiene que traer a colación la figura consistente en la dificultad extraordinaria de la prestación, como supuesto de imposibilidad liberatoria, y que en sede de contratos, sería la denominada cláusula *rebus sic stantibus* o la alteración de las bases o circunstancias del negocio y, que a mi juicio no daría lugar a una condonación.

Según la doctrina alemana, si a la prestación se oponen obstáculos extraordinarios que sólo pueden vencerse mediante un sacrificio absolutamente desproporcionado o bajo graves riesgos, o violando deberes de mayor importancia, la prestación tiene que considerarse como imposible a la luz de la consideración racional, ética y económica, que es decisiva para el derecho. La dificultad extraordinaria se ha de considerar, pues, como imposibilidad liberatoria si en los negocios es equiparada a la imposibilidad, de suerte que no pueda exigirse al deudor que venza esa dificultad (la llamada prestación exorbitante)²⁵.

En nuestro Derecho, siguiendo a Pérez González y Alguer²⁶ el principio de buena fe, reconocido en el artículo 1258 del Código civil, puede y debe ser base suficiente para aplicar la doctrina a la que nos hemos referido anteriormente, como consecuencia de un prudente espíritu de justicia. También Puig Brutau²⁷, aun sentando la regla general de que la obligación del deudor no ha de alterarse a virtud de que el cumplimiento de la prestación le resulte más gravoso de lo que era presumible al quedar establecida dicha obligación, estima que hay que subrayar, como excepción, que si el desequilibrio es tan pronunciado que la dificultad coloca al deudor al borde de la imposibilidad, habría que preguntar si el derecho, como medio de regulación social, fundado primordialmente en la buena fe, debe permanecer indiferente ante la nueva situación económica sobrevenida. Aquí sí tendrían cabida, a mi juicio, todos aquellos supuestos de catástrofes naturales.

Sobre esta renuncia de derechos, se ha planteado por la doctrina si se puede aplicar la normativa comunitaria de ayudas de Estado²⁸.

²⁵ Castán Tobeñas, J.: *Tratado de ...*, op. citi, Tomo Tercero, pág. 407, de donde se recoge la cita de Ennecerus.

²⁶ Castán Tobeñas, J: *Tratado de ...*, op. cit. Tomo Tercero, pág. 408, de donde se recoge la cita.

²⁷ Castán Tobeñas, J: *Tratado de ...*, op. cit. Tomo Tercero, pág. 408, de donde se recoge la cita.

²⁸ Pérez-Crespo Payá, Francisco: "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", en la obra colectiva *La asistencia jurídica al Estado e instituciones públicas. Estudio homenaje a José Antonio Piqueras Bautista*, coord.: Pizarro Moreno, M.; Torres Fernández, J.J.; Sánchez Socías, L., y Monedero Montero de Espinosa, J.I. Ed. Aranzadi. Pamplona, 1999, pág. 618. También Villar Escurra, M.: "Algunas notas sobre la posición acreedora...", op. cit. Quincena Fiscal 15/2002.

Al respecto, habrá que estar a la Comunicación de la Comisión sobre Directrices de aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a la concesión de ayudas urgentes y de reestructuración de empresas en crisis²⁹.

La desaparición de las empresas ineficaces constituye un aspecto normal del funcionamiento del mercado. El salvamento por el Estado de una empresa en crisis no puede constituir la norma. Las ayudas para operaciones de salvamento y reestructuración dieron lugar en el pasado a algunos de los asuntos de ayudas estatales más controvertidos y constituyen uno de los tipos de ayuda estatal que más contribuyen a falsear la competencia. Por consiguiente, el principio general de la prohibición de las ayudas estatales establecido en el Tratado de la Comunidad Europea debería ser la regla y la excepción a la misma debería estar limitada³⁰.

La concesión de ayudas estatales urgentes o de reestructuración a empresas en crisis sólo se puede considerar legítima en determinadas circunstancias. Se podría justificar, por ejemplo, al amparo de consideraciones de política social o regional, por la necesidad de tener en cuenta la función beneficiosa que desempeña el sector de las PYME para la economía, o incluso, con carácter excepcional, por la conveniencia de mantener una estructura de mercado competitiva en caso de que la desaparición de empresas pudiera llevar a la creación de un monopolio o de un oligopolio restringido³¹. Por otra parte, no se justificaría el mantener artificialmente en activo una empresa de un sector con un exceso de capacidad estructural a largo plazo o cuando sólo pueda sobrevivir merced a las reiteradas intervenciones estatales³².

Según las Directrices³³, se consideran empresas en crisis todas las formas de empresas, que reúnen las condiciones establecidas en el derecho interno para someterse a un procedimiento de quiebra o insolvencia.

²⁹ En 1994 la Comisión adoptó sus primeras Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis (DO C 368, 23.12.1994, p. 12). Estas Directrices se revisaron en 1999 (DO C 288, de 9.10.1999, p. 2) y expirarán el 9 de octubre de 2004. En estas páginas se va a hacer eco del proyecto de directrices emitido por la Comisión de la Unión Europea, y que se discutirá en febrero de 2004, y que entrarán en vigor el día 10 de octubre de 2004, y dado a conocer con fecha 9 de enero de 2004. También Noveno Informe sobre ayudas estatales en la Unión Europea, Bruselas 18.7.2001 COM (2001) 403 final.

³⁰ Proyecto de Directrices, op. cit., considerando 4.

³¹ Proyecto de Directrices, op. cit., considerando 8.

³² Proyecto de Directrices, op. cit., considerando 26: "Los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado contemplan la posibilidad de que las ayudas que entran en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 sean compatibles con el mercado común. Si exceptuamos los casos de ayuda contemplados en la letra b) del apartado 2 del artículo 87, en particular la ayuda destinada a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, que no se abordan en las presentes Directrices, el único fundamento de la compatibilidad de las ayudas a empresas en crisis es la letra c) del apartado 3 del artículo 87. Conforme a esta disposición, la Comisión está facultada para autorizar "las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades (...) económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común".

A juicio de la Comisión, la ayuda urgente o de reestructuración puede contribuir al desarrollo de actividades económicas sin afectar negativamente al comercio en forma contraria al interés común, siempre y cuando se cumplan los requisitos que figuran en las Directrices. Cuando las empresas destinatarias de la ayuda urgente o de reestructuración estén situadas en regiones subvencionadas, la Comisión deberá tener en cuenta las consideraciones de carácter regional contempladas en las letras a) y c) de apartado 3 del artículo 87".

³³ Proyecto de Directrices, op. cit., considerando 11.

Las ayudas de reestructuración³⁴ pueden adoptar distintas formas: aportaciones de capital, condonaciones de deuda, préstamos, deducciones de impuestos o reducciones de las cotizaciones a la Seguridad Social y garantías sobre préstamos³⁵.

Los Tribunales de la Unión Europea han desarrollado el criterio del “acreedor privado”³⁶ cuando se trataba de condonaciones de deudas. El Tribunal ha manifestado que el criterio para determinar la existencia de ayuda, cuando el Estado decidía si condonaba o aplazaba unas deudas, consistía en establecer si un acreedor privado en circunstancias similares, teniendo en cuenta la probable evolución del mercado y la situación de la empresa, hubiera actuado de la misma manera y si, por consiguiente, dicho acreedor privado hubiera concedido a la empresa la misma condonación o aplazamiento.

Las Directrices de la Comisión en materia de autorización de ayudas de reestructuración establecen que se tienen que verificar los siguientes condiciones: que tenga como objetivo el restablecimiento de la viabilidad; que mitiguen al mínimo los falseamientos indebidos de la competencia, y, por último, el importe y la intensidad de la ayuda deberán limitarse a lo estrictamente necesario para permitir la reestructuración en función de las disponibilidades financieras de la empresa, de sus accionistas o del grupo comercial del que forme parte.

Por último, las Directrices contienen normas específicas para la autorización de ayudas de reestructuración en el ámbito de las regiones subvencionadas, de las PYMES, y aquellas que tiene la finalidad de cubrir los costes sociales que motiva la operación de reestructuración.

II.3. Análisis del artículo 7.3 Ley General Presupuestaria

El apartado 3 del artículo 7 tiene su correlativo en el artículo 21.7 de la Ley Orgánica 3/1980, del Consejo de Estado que establece: “Es preceptivo el dictamen del Consejo de Estado en Pleno en las transacciones judiciales y extrajudiciales sobre derechos de la Hacienda Pública y sometimiento a arbitraje de las contiendas que se susciten respecto de los mismos”.

³⁴ Proyecto de Directrices, op. cit., considerando 17: “Una reestructuración forma parte de un plan realista, coherente y de amplio alcance destinado a restablecer la viabilidad a largo plazo de una empresa. Por lo general, contiene uno o más de los siguientes elementos: la reorganización y racionalización de las actividades de la empresa sobre una base más eficiente, que consiste, por lo general, en que la empresa se desprenda de sus actividades deficitarias, reestructure aquellas cuya competitividad pueda ser restablecida y, en ocasiones, se diversifique orientándose hacia nuevas actividades viables. Por lo general, la reestructuración industrial ha de ir acompañada de una reestructuración financiera (inyecciones de capital, amortización de deudas). Ahora bien, una reestructuración con arreglo a las presentes Directrices no puede, sin embargo, limitarse exclusivamente a una intervención financiera destinada a cubrir las pérdidas anteriores sin abordar las causas que las originan”.

³⁵ Proyecto de Directrices, op. cit., considerando 20

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de 29.4.1999 en el asunto C-324/96, Tubacex/Comisión, Rec. [1999] I-2459; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 11.7.2002 en el asunto T-152/99, HAMS/Comisión, Rec. [2002] II-3049.

Ahora bien, tal como está redactado el artículo³⁷ parece que incluye a los supuestos de convenios alcanzados en el ámbito de la Ley Concursal como si de transacciones o arbitrajes fuesen, cuando la postura que se defiende en este artículo es que en las quitas no se da una transacción. Y ello porque no existe la incertidumbre a la que nos referiremos posteriormente, aunque sí pueda existir una incertidumbre en relación a la exigibilidad del crédito, rasgo que a juicio del Consejo de Estado supone que el convenio concursal se pueda calificar como transacción³⁸.

El convenio concursal³⁹ supone una renuncia por parte de la Administración tributaria que, ante la imposibilidad de cobrar el total de la deuda, renuncia a la acción, pero no al derecho de cobro, pues nunca existe una remisión definitiva del crédito, pues la Hacienda Pública puede cobrar la parte de la deuda sobre la que se estableció la quita, si el deudor recupera su capacidad económica (artículo 1920 del Código civil⁴⁰).

Como consecuencia de esa equiparación entre convenio concursal y transacción, parte de la doctrina⁴¹ señaló que en la aplicación de los requisitos procedimentales que se exigían para alcanzar un acuerdo por parte de la Administración tributaria, se producían efectos perversos por cuanto el aparente privilegio se volvía en contra de los intereses públicos, ya que tenía que hacer uso de la abstención en los concursos y quiebras ante lo dificultoso de celebrar un convenio con los acreedores. La solución para evitar los mencionados efectos vino por la reducción de las condiciones y requisitos para poder transigir contenidos en el mismo número 2 del artículo 39 LGP, introducido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1989.

En relación con el precepto que se comenta, hay que manifestar que no atiende al contenido de la transacción –regulada en el Código civil– sino tan sólo a los requisitos que son exigidos para que sea válidamente celebrada⁴². El propio Código civil, en su artículo 1812, alude genéricamente a los requisitos y formalidades que deben cumplirse para que las Corporaciones puedan transigir⁴³.

³⁷ El artículo establece que sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley, no se podrá transigir... Y el artículo 10.2 se refiere a lo dispuesto en la Ley Concursal sobre acuerdos y convenios

³⁸ Dictamen de 7 de julio de 1988, y también la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

³⁹ González-Cuéllar Serrano, M^a Luisa: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Editorial Colex. Madrid, 1998, Pág. 421 y 422.

⁴⁰ La Disposición Derogatoria Única 3, 2^a de la Ley 22/2003, Ley Concursal, deroga el artículo 1920 del Código civil, con lo que se puede argumentar que la remisión es definitiva.

⁴¹ Ramallo Massanet, Juan en la obra colectiva Agulló Agüero, Antonia et al.: *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1996, pág. 229 que cita a Zabala Rodríguez-Fornos, A.; Llopis Giner, F y Dago Elorza, I.: *Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación*. Editorial CISS. Valencia, 1993.

⁴² Pérez Tenessa, Antonio (selecc.): *Compendio de la Doctrina del Consejo de Estado en el XXV aniversario de la Constitución*. Consejo de Estado. BOE. Madrid, 2003

⁴³ De acuerdo con el ordenamiento jurídico español, la transacción es un contrato, por virtud del cual las partes, mediante recíprocas concesiones, ponen fin a una controversia jurídica existente entre ellas, estableciendo al respecto un estado de cosas cierto que en adelante reconocen y admiten. El presupuesto de la transacción es así la existencia de una relación jurídica controvertida, dudosa o al menos tenida como tal por las partes. Su fin es eliminar la controversia, estableciendo para el futuro una situación segura. El medio empleado por las partes para alcanzar el fin es el hacerse concesiones recíprocas: *aliquid datum, aliquid retentum*.

Puesto que la Ley General Presupuestaria no regula el instituto de la transacción, sino que se limita a recoger los requisitos necesarios a que se ha de ajustar, el dictamen se ha de centrar en la adecuación del proyecto al artículo 1809 del Código civil. El procedimiento de aprobación de una transacción sobre bienes y derechos de la Hacienda Pública está dirigido a la verificación de la procedencia y de la oportunidad de la misma. Por “procedencia” hay que entender la concurrencia de los requisitos exigidos⁴⁴; por “oportunidad” la existencia por parte del Estado de una voluntad de transigir, idoneidad de los términos en que éste proyecta plasmarse.

La apreciación de la oportunidad y conveniencia de un proyecto de transacción debe conceder un lugar primordial al interés público que con ella se vaya a realizar. Tal servicio no consiste sólo en el ahorro de tiempo y dinero en virtud de la transacción, sino que puede incluir objetivos artísticos, culturales, educativos, salvamento de empresas etc., facilitados con el recurso a la fórmula transaccional.

La dimensión cuasi-procesal de la transacción (tal como queda definida en el artículo 1809 del Código civil) origina una libertad a favor de las partes que no tiene más límites que los impuestos por la posibilidad misma de transigir. De ahí la ausencia de un sistema de reglas de fondo que hayan de tenerse en cuenta.

A cambio de esta mayor libertad material en que se colocan las partes decididas a transigir, numerosos preceptos aseguran que, dentro del Estado, el acuerdo haya de adoptarse en el máximo nivel administrativo, exigiéndose un Decreto del Consejo de Ministros, previo dictamen del Consejo de Estado en Pleno.

III. Reforma de la Ley General Tributaria

En el presente apartado se van a analizar las reformas introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley Concursal, pero matizando que estas reformas se encuentran incorporadas a los siguientes artículos de la nueva Ley General Tributaria: el artículo 71 es el actual artículo 77 (que se encontraría en sede de garantías del crédito tributario, como recomendaba la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria); el artículo 72.3 es el actual artículo 42.1 c) último párrafo (en sede de obligados tributarios, como también había recomendado la Comisión), y el artículo

⁴⁴ Los requisitos fundamentales de la transacción son tres: relación jurídica incierta o tenida por tal; intención de sustituirla por otra cierta y determinada, y recíproca concesión de las partes. Los dos primeros son expresiones subjetivas de una situación, la ponderación del tercero de dichos requisitos debe ser más objetiva.

No sólo puede tener la transacción una función tendente a eliminar la controversia, sino también preventiva de una eventual situación conflictiva, como lo tiene reconocido la doctrina del Tribunal Supremo, donde se abarcan casos en los que se desea evitar discusiones o revisiones del pasado o se pretende una renuncia de derechos. No obstante, y pese a tales matizaciones de la doctrina y jurisprudencia sobre la transacción, es máxime destacar que para que pueda proyectarse una transacción es imprescindible que exista previamente una relación jurídica incierta y que las partes por ella afectadas aspiren a solucionarla mediante recíprocas concesiones.

129. 3 y 4, es el actual artículo 164 (que se encuentra en sede de las normas que regulan el procedimiento de apremio)⁴⁵.

En el artículo 77 se incorpora el derecho general de prelación de los créditos tributarios, el artículo 42 recoge el régimen de responsabilidad tributaria asumida por el sucesor en actividades económicas que se venían ejerciendo por el declarado en concurso, como consecuencia de su adquisición en el seno del procedimiento concursal, mientras que el artículo 164 recoge el régimen de concurrencia de créditos, y en particular la preferencia en la ejecución de los bienes embargados en los procedimientos administrativos de apremio para la recaudación de los tributos frente a otros procesos de ejecución, ya sean universales o singulares, judiciales o extrajudiciales, sin perjuicio de lo establecido en la Ley Concursal, para el caso de concurso de acreedores, y también regulando el derecho de abstención, de alcanzar acuerdos con el deudor concursado, y la posibilidad de compensación.

III.1. Privilegio de prelación general de los créditos tributarios

En este artículo 77 se recoge lo que la doctrina⁴⁶ ha denominado como privilegio de prelación general de los créditos tributarios. La noción de privilegio hace referencia al derecho que tienen los titulares de determinados créditos de ser pagados antes que otros con los que concurre con el producto de la venta de alguno o de todos los bienes del deudor por ministerio de la Ley⁴⁷.

Este derecho de prelación se reconoce a las distintas Haciendas, sean autonómicas o locales, por la normativa que se ha transcrito anteriormente.

También se aplica a otros derechos de naturaleza pública distintos de los tributos, por aplicación del artículo 10.1 de la nueva Ley General Presupuestaria, lo que supone necesariamente que se incluye en este supuesto también las sanciones, aunque no formen parte de la deuda tributaria, según establece el artículo 58 de la nueva Ley General Tributaria, cuando dispone:

“1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

⁴⁵ La nueva Ley General Tributaria entrará en vigor el 1 de julio de 2004. La Disposición adicional Octava de la Ley 58/2003 establece que lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento.

⁴⁶ Uría Fernández, Francisco: “Particularidades del crédito tributario”, en la obra colectiva *La asistencia jurídica al Estado e instituciones públicas. Estudio homenaje a José Antonio Piqueras Bautista*, coord.: Pizarro Moreno, M.; Torres Fernández, J.J.; Sánchez Socías, L., y Monedero Montero de Espinosa, J.I. Ed. Aranzadi. Pamplona, 1999. Muñoz Merino, Ana: *Privilegios del crédito tributario*. Aranzadi, Pamplona, 1996.

⁴⁷ En relación con las ejecuciones singulares, se pone de manifiesto que la Disposición final trigésima tercera de la Ley Concursal establece que en el plazo de seis meses a contar desde la entrada en vigor de la Ley Concursal, el Gobierno remitirá a las Cortes Generales un proyecto de ley reguladora de la concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:
 - a) El interés de demora.
 - b) Los recargos por declaración extemporánea.
 - c) Los recargos del período ejecutivo.
 - d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del Título III de esta Ley”.

Ahora bien, la Ley Concursal, y para aquellos supuestos de ejecución universal que regula, establece expresamente que no tienen carácter privilegiado los que denomina como créditos subordinados, y que se recogen en el artículo 92 de la ley, y entre los que se incluyen los créditos por intereses de cualquier clase⁴⁸, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía, y los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias. La Exposición de Motivos de la Ley Concursal establece expresamente que “conviene precisar que la categoría de créditos subordinados incluye los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto tributarios como de Seguridad Social. Los titulares de estos créditos subordinados carecen de derecho de voto en la junta de acreedores y, en caso de liquidación, no podrán ser pagados hasta que hayan quedado íntegramente satisfechos los ordinarios”.

También en el concepto de créditos subordinados se incluyen los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores o que, no habiendo sido comunicados oportunamente, sean incluidos en dicha lista por el Juez al resolver sobre la impugnación de ésta, salvo que se trate de créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, constare de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, o que para su determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones Públicas, teniendo en todos estos casos el carácter que les corresponda según su naturaleza⁴⁹.

Pues bien, esta matización de la Ley Concursal puede hacer que determinados créditos tributarios, en el supuesto de concurso, pierdan su carácter privilegiado o su derecho de prelación general, por convertirse en créditos subordinados.

Pero junto a esa calificación como créditos subordinados, otro efecto importante de la declaración del concurso es la paralización del cómputo de intereses de demora y la no exigencia de los recargos del período ejecutivo (como se puede

⁴⁸ Aquí se incluirían todos los recargos del período ejecutivo, y los recargos por presentación extemporánea.

⁴⁹ La Ley parece que no se está refiriendo a todos los supuestos en los que declarado el concurso el crédito tributario estuviere sin liquidar, sino sólo a los que están pendientes de liquidación en un procedimiento de comprobación e investigación, pues los restantes pasarían a formar parte del conjunto de créditos subordinados.

interpretar por la aplicación de la Ley Concursal, y del artículo 164.2 de la nueva Ley General Tributaria, interpretada de contrario, pues este último artículo permite que se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso). También se contempla la declaración del concurso como uno de los supuestos de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los tributos, según establece expresamente la nueva Ley General Tributaria (artículo 68.2 b), que reafirma lo establecido en la Ley Concursal.

La Ley habla de créditos vencidos y no satisfechos, entendiendo que para que exista crédito, por aplicación del Código civil, es necesario que el mismo se haya liquidado o mejor dicho cuantificado, ya sea por la Administración o por el contribuyente, esté vencido y sea exigible.

El artículo 77 de la nueva Ley General Tributaria hay que ponerlo en relación con el artículo 170 de la Ley General Tributaria en materia de diligencia de embargo y de anotación preventiva, cuando establece en su apartado 2 que si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera. En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

Pues bien, para que pueda prosperar el artículo 77 de nueva la Ley General Tributaria para supuestos de anotaciones de embargo realizadas con anterioridad a la practicada por la Administración tributaria, se requiere que se inicie una tercería de mejor derecho, según establece el artículo 165.5 de la misma ley, es decir que el derecho de la Hacienda Pública se enfrenta a un derecho que no es de dominio ni de los que se recogen en ese artículo 77.

Con esta redacción se corrige definitivamente el problema que se venía dando con la interpretación conjunta de los artículos 71 y 132⁵⁰ de la Ley General Tribu-

⁵⁰ “El Estado, las Provincias y los Municipios tendrán derecho a que se practique anotación preventiva de embargo de bienes en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por ejecutor competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo y con el alcance previsto en el artículo 44 de la Ley Hipotecaria”.

ria antes de su reforma en el año 1995, y se matiza la solución que se dio en el año 1995 cuando se modificó el artículo 134 de la ley General Tributaria mediante la ley 25/1995, de 20 de julio⁵¹, para recoger el contenido del antiguo artículo 132 y ampliar su redacción (que en la actualidad sería el artículo 170 de la Ley General Tributaria).

El artículo 71 de la ley General Tributaria (que sería el actual artículo 77.1 de la nueva Ley General Tributaria) ha mantenido prácticamente inalterada su redacción desde el año 1963 (año de publicación de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria). Este artículo en relación con el artículo 132 suponía que la prelación a favor de la Hacienda Pública desaparecía, pues sólo obtendría la preferencia que le proporcionaba el artículo 1923 del Código Civil cuando hubiese obtenido anotación preventiva de embargo⁵².

Es decir, se desconocía el privilegio general que a favor del crédito tributario establecía el artículo 71 de la LGT, reconociéndose únicamente un privilegio singular sobre los bienes que hubieran sido objeto de anotación preventiva de embargo. Ello implicaba la anteposición al crédito tributario no sólo de créditos con privilegio general como el de los créditos salariales, los créditos con garantía real (prenda o hipoteca) debidamente inscritos en fecha anterior a la de la anotación preventiva de embargo a que aludía el artículo 71 LGT sino también a los créditos comunes que hubieran obtenido anotación preventiva de embargo en fecha anterior⁵³.

En 1995, con la redacción del artículo 134, estableciendo expresamente que la anotación preventiva así producida no alteraba la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 71 de la Ley General Tributaria, se consiguió que el crédito tributario pasase a disfrutar de una posición de privilegio general en todo equiparable a la de los créditos de la Seguridad Social. Así Muñoz Merino manifestaba: “se comprueba fácilmente cuál ha sido la voluntad del legislador, que ha querido obviar todas las dudas interpretativas y poner fin a cierta

Por su parte el artículo 44 de la Ley Hipotecaria establece: “El acreedor que obtenga anotación preventiva 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”.

⁵¹ Si los bienes embargados fueran inscribibles en un Registro Público, la Administración Tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente, con el mismo valor que si se tratase de mandamiento judicial de embargo (*hasta aquí la redacción del precepto se aproxima a la del antiguo artículo 132 aunque se explicita la equiparación entre la anotación preventiva de origen judicial y la de origen administrativo lo que tiene efectos relevantes, entre otros, en materia de prórroga del plazo de vigencia de la anotación preventiva*). La anotación preventiva así producida no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establecía el artículo 71 de la anterior Ley General Tributaria.

⁵² Véase en relación a la legislación anterior a 1995 Orón Moratal, G.: “recaudación: embargo de bienes”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Tomo II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991, págs. 1627 y ss.

⁵³ Por todas véase sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1993 (Aranzadi, 2540).

corriente jurisprudencial acerca de esta cuestión, y de manera especial a la remisión al artículo 44 de la Ley Hipotecaria que se recogía en el antiguo artículo 132 LGT⁵⁴.

Por último, el apartado 2 del actual artículo 77 sería realmente el afectado por la reforma concursal, pues entraría en aplicación el artículo 91 de la Ley Concursal. Ello implicaría que los créditos tributarios, distintos de las cantidades correspondientes a retenciones tributarias (con la imprecisión técnica de no referirse a los ingresos a cuenta), y que no gocen de privilegio especial, se encuentran cuantitativamente limitados, de forma que el privilegio podrá hacerse valer únicamente por el cincuenta por ciento del importe del crédito, y que parece extenderse no sólo a los créditos tributarios, sino también a los créditos de la Hacienda Pública.

Así establece la Exposición de Motivos de la Ley Concursal: “A los acreedores privilegiados, en principio, sólo afectará el convenio por su conformidad y, en caso de liquidación, se les pagará con prioridad respecto de los ordinarios. Pero estos privilegios se reducen en número e incluso se limitan en su cuantía a algunos de los tradicionalmente reconocidos, como los tributarios y los de cuotas de la Seguridad Social (hasta el 50 por ciento de su importe en cada caso).... Se pretende así evitar que el concurso se consuma con el pago de algunos créditos, y, sin desconocer el interés general en la satisfacción de éstos, conjugarlo con el de la masa pasiva en su conjunto, a la vez que se fomenten soluciones de convenio que estén apoyadas por los trabajadores y la Administración pública en la parte en que sus créditos no gozan de privilegio”.

Ahora bien, aunque sería un caso muy hipotético, por la posibilidad de ejercer su derecho de abstención, el artículo 91 de la Ley Concursal establece que gozan de privilegio general los créditos de que fuera titular el acreedor que hubiere solicitado la declaración de concurso y que no tuvieren el carácter de subordinados, hasta la cuarta parte de su importe.

Es decir, si la Administración tributaria insta la declaración de concurso, entonces tendría un privilegio general sobre el 100 por cien de los créditos tributarios en concepto de retenciones (e ingresos a cuenta nos aventuramos a decir), sobre el 50 por ciento del importe de otros créditos tributarios distintos a los anteriores, y un 25 por ciento sobre la parte que en principio no se considera que ostente carácter privilegiado, pero que por el hecho de instar la declaración de concurso se considere automáticamente traída a la órbita del privilegio general por el artículo 91 de la Ley Concursal.

⁵⁴ Muñoz Merino, op. cit., pág. 121.

III.2. La exclusión de responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad económica⁵⁵

También se añade un nuevo apartado 3 al artículo 72, que pasa a ser el artículo 42 de la nueva Ley General Tributaria⁵⁶.

Existen diferencias, puesto que la reforma operada por la Ley Concursal en la Ley General Tributaria hablaba de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes y servicios, mientras que la nueva Ley General Tributaria habla de explotaciones o actividades económicas (aunque creo que no existe un verdadero cambio, sino una precisión terminológica), y también hablaba de que la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores aprobado por el juez o como consecuencia de la liquidación de la masa activa, mientras que la nueva ley habla de que tenga lugar en un procedimiento concursal, también en este supuesto a nuestro juicio las modificaciones son meramente terminológicas.

Qué supuestos excluyen la responsabilidad solidaria del adquirente como consecuencia de sucesión en la actividad empresarial, pues a nuestro juicio los siguientes: en el momento de aprobación por el juez mediante sentencia de la propuesta anticipada de convenio presentada por el deudor, o cuando se ha entrado en la fase de convenio, con la aprobación mediante sentencia por el juez del convenio aprobado por la Junta de acreedores, y en los supuestos de liquidación de la masa activa que la Ley Concursal contempla en concretos supuestos temporales del proceso.

En todos estos supuestos se contempla la posibilidad de enajenaciones bien del conjunto de bienes y derechos del concursado afectos a su actividad empresarial o profesional o de determinadas unidades productivas.

No obstante, también se contempla la posibilidad de fusión y escisión de la persona jurídica concursada, con lo que sí entraría de lleno la aplicación del artículo 40 de la nueva Ley General Tributaria, cuando dispone que en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma que es aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de

⁵⁵ Para un análisis de la normativa anterior, véase Huesca Boadilla, Ricardo: “La responsabilidad por sucesión en la actividad empresarial como garantía del crédito tributario: recapitulación”, en la obra colectiva *La asistencia jurídica al Estado e instituciones públicas. Estudio homenaje a José Antonio Piqueras Bautista*, coord.: Pizarro Moreno, M.; Torres Fernández, J.J.; Sánchez Socías, L., y Monedero Montero de Espinosa, J.I. Ed. Aranzadi. Pamplona, 1999.

⁵⁶ El Informe para la reforma de la Ley General Tributaria elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales establece en relación con el cambio de ubicación de este artículo: “En tal sentido, deberían considerarse –y mantener su actual regulación– como supuestos de responsabilidad principal los contemplados en los arts. 72 –que debería modificar su actual ubicación entre las garantías del crédito tributario, así como suprimir cualquier mención que pueda hacerlo parecer como un supuesto de sucesión *inter vivos* de la deuda tributaria– y 131.5 de la vigente LGT”.

una sociedad mercantil, no encajaría en la fase de convenio, puesto que no es propio de esta institución jurídica la de la liquidación global del patrimonio del concursado o las cesiones de bienes y derechos en pago o para pago de créditos, aunque cuando nos encontramos en la fase de liquidación se permite su previa división o la realización aislada de todos los elementos componentes o sólo de alguno de ellos.

En cuanto a los supuestos de fusión y escisión de fundaciones se aplicarán estas normas, aunque la nueva Ley General Tributaria sólo contempla el supuesto de disolución.

Este mismo artículo establece que las sanciones que puedan proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

También matizar con lo que acabamos de expresar, que la nueva Ley General Tributaria establece en el artículo 42 que se exige responsabilidad solidaria a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o por varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o de la actividad.

III.3. Supuestos de concurrencia de créditos

Por último, llegamos a los supuestos de concurrencia, que se encuentran regulados en el artículo 164 de la nueva Ley General Tributaria.

En este artículo se recoge lo dispuesto en los párrafos 3 y 4 del antiguo artículo 129 de la Ley General Tributaria. Hay que mencionar expresamente que será la nueva Ley General Tributaria la que recoja determinadas precisiones, para salir al paso de polémicas doctrinales al respecto, y consagrar a nivel legislativo la doctrina de los tribunales.

No obstante, existe una incorrección en la nueva Ley General Tributaria⁵⁷, pues mezcla distintas instituciones, pues una cosa es la concurrencia de procedimientos de ejecución sobre determinados bienes singulares, y la posibilidad de suspensión en su tramitación de unos frente a otros, y otra cosa es la preferencia en la traba o embargo cuando ya se han tramitado los respectivos procedimientos de ejecución.

Vamos a realizar el análisis de estos artículo, viendo en primer lugar la concurrencia de procedimientos ejecutivos singulares, para después pasar a ver lo que ocurre en los supuestos de ejecución universales.

III.3.1. Concurrencia con procedimientos ejecutivos singulares

En estos supuestos, se tiene que poner de relieve en primer lugar que se reconoce, independientemente de la concurrencia de procedimientos ejecutivos, que la

⁵⁷ Pérez-Crespo Payá, Francisco: op. cit., pág. 601.

Hacienda Pública tiene derecho de prelación para el cobro de sus créditos (según se ha recogido en el artículo 77 de la nueva Ley General Tributaria).

Entonces, qué es lo que se regula en este artículo, pues la preferencia para la ejecución de los bienes trabados o ya embargados, cuando se produce la concurrencia, puesto que los procedimientos administrativos de apremio no son acumulables a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, y ni se suspenderá por la iniciación de aquéllos, salvo lo que se establece en la Ley Orgánica de Conflictos Jurisdiccionales, Ley 2/1987, de 18 de mayo, o en la propia Ley General Tributaria⁵⁸. Y el rasgo fundamental para la preferencia en la ejecución va a ser la fecha del embargo, que coincide con el momento temporal de la fecha de la diligencia de embargo, que se regula en el actual artículo 170 de la Ley General Tributaria, y que consiste en la documentación de las actuaciones de embargo realizadas, diligencia que se tiene que notificar a la persona con la que se entiende el embargo.

Es decir, se acude a una preferencia formal de carácter temporal cuando concurren determinados procedimientos sobre un mismo bien.

La elección de la diligencia de embargo puede tener su justificación (siguiendo el artículo 117 del Reglamento General de Recaudación que se refiere a la prioridad en la traba) en alguna jurisprudencia del Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales que aunque literalmente se refería a la providencia de embargo como momento determinante para la resolución del conflicto, a continuación expresaba que en la misma se identificaba el concreto bien sobre el que recaía el embargo, por lo que de hecho tenía el contenido de una diligencia de embargo⁵⁹.

III.3.2. Concurrencia con procedimientos ejecutivos universales

En este supuesto, la nueva Ley General Tributaria establece que será preferente para la ejecución de los bienes y derechos trabados el procedimiento administrativo de apremio, siempre que ésta se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Es decir, respecto de los bienes embargados en procedimiento de apremio con anterioridad a la declaración del concurso, la Administración continuará la tramitación de aquél, sin que dichos bienes puedan comprenderse en la masa del juicio universal correspondiente, de lo que se deduce que en el caso de que se haya realizado la declaración de concurso con anterioridad a la fecha en que se dicte la providencia

⁵⁸ El procedimiento administrativo de apremio se podrá suspender según lo que establece el artículo 165 de la nueva Ley General Tributaria.

⁵⁹ En materia de concurrencia de embargos decretadas por autoridades de distinto orden, la jurisprudencia del Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales ha venido resolviendo a favor de la autoridad que primeramente embargó los bienes. Partiendo de esa base, el problema que se planteó a ese Tribunal era si ese momento debía ser la providencia que decretaba la traba o el de la diligencia material en que se hacía efectiva la traba, lo que puede tener importancia sobre todo en bienes muebles, y que fue resuelta a favor de la diligencia de embargo. Véase Martín Timón, M.: *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*. Cuadernos de jurisprudencia tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978.

de apremio, ésta última ha de venir al proceso universal, sin perjuicio de conservar la naturaleza privilegiada de sus créditos.

El apartado 2 del artículo 164 de la nueva Ley General Tributaria hace una remisión a la Ley Concursal y a la Ley General Presupuestaria. Conforme a esa remisión, el artículo 55 de la Ley Concursal establece que podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio, siempre que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Pero no se podrán iniciar, una vez declarado el concurso mediante el correspondiente auto del juez (en el concurso voluntario) o en el auto de admisión a trámite de la solicitud de declaración de concurso (en el concurso necesario), ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, con excepción de los acreedores con garantía real⁶⁰.

Este mismo artículo de la Ley Concursal establece que las actuaciones que se hallaban en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración del concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos.

Sin embargo, la Ley General Tributaria expresamente establece que no se impide que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Y ello hace que nos preguntemos si una vez declarado el concurso, cabe la posibilidad de que se adopten medidas cautelares por quien tramita el apremio fiscal. La cuestión ha sido resuelta por la jurisprudencia de conflictos, aunque para supuestos anteriores a la nueva Ley Concursal, aunque creemos plenamente aplicable con la nueva Ley General Tributaria y la Ley Concursal. Así la sentencia de 29 de junio de 1998 establecía: “ante la cuestión de si después de dictada la providencia por la que se tiene por solicitada la declaración de suspensión de pagos puede la Administración Tributaria iniciar un procedimiento de apremio hasta trabar embargo sobre determinados bienes del deudor como medida cautelar, o de si por el contrario esta prerrogativa queda en suspenso desde que se tiene por solicitada la suspensión de pagos correspondiendo la competencia exclusivamente al Juzgado en el que se seguían las actuaciones, debe resolverse en el sentido de que la suspensión de embargos que acarrea la iniciación del proceso concursal no es aplicable a los embargos trabados o que pueda trabar la Hacienda Pública en el ejercicio de las prerrogativas para la cobranza de los tributos le confiere el artículo 31 de la LGP en relación con el hoy artículo 127 de la LGT ... sino también porque el artículo 34.1 LGP como el artículo

⁶⁰ En este supuesto, la redacción de la nueva Ley General Tributaria parece que ha desterrado la hipoteca legal tácita del ámbito tributario, para configurarlo como otro privilegio de la Hacienda Pública, tal como se hacía en la Ley de Administración y Contabilidad de 1911.

129 LGT establecen que el procedimiento de apremio no se suspenderá por la iniciación de procesos judiciales o de ejecución, salvo lo establecido en materia de conflictos jurisdiccionales y en el último artículo citado, sobre preferencia de los procesos concursales respecto de los embargos trabados con posterioridad a su iniciación y, finalmente, porque la suspensión de pagos, por naturaleza, lo único que persigue es paralizar los actos individuales de ejecución sobre el patrimonio del deudor, paralización que no alcanza a las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración fiscal en el ejercicio de sus prerrogativas dado que el embargo es una de esas medidas que puede adoptar la Administración Tributaria, como hoy expresamente prevé el artículo 128 b) LGT”.

Esta interpretación es la que se puede sustentar, puesto que la posibilidad de suspensión que recoge el artículo 163 de la nueva Ley General Tributaria del procedimiento de apremio por lo que se dispone en el artículo 164 de la Ley General Tributaria, que se remite a su vez a la Ley Concursal, lo es hacia los supuestos de ejecución de los bienes trabados, con lo que implícitamente admite la adopción de medidas cautelares, siempre y cuando la medida cautelar no implique una ejecución inmediata del bien, puesto “que el procedimiento de apremio se limita a la adopción de esta medida de carácter exclusivamente cautelar, la cual no afecta al reconocimiento del crédito o a la determinación de su prelación en relación con los demás créditos que afectan a la entidad quebrada, ni comporta medida alguna de realización de los bienes, la cual debe entenderse reservada al órgano jurisdiccional en tanto se halle en vigor el proceso concursal iniciado pues el embargo practicado como medida cautelar a tenor de lo dispuesto en el artículo 128. 2 b) LGT (antiguo) no comporta en sí mismo la necesidad de proceder a la enajenación de los bienes embargados (artículo 137 de la anterior LGT)”.

Por último, en relación con la previsión normativa de que se puede dictar providencia de apremio y que se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, para el supuesto de que exista declaración de concurso, hay que manifestar que la nueva Ley General Tributaria ha establecido que el período ejecutivo se inicia para el caso de deudas liquidadas por la Administración, el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para su ingreso, y para el caso de deudas cuantificadas mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación. También en los supuestos en los que se haya solicitado el aplazamiento, el fraccionamiento o la compensación de una deuda tributaria en período voluntario no supone el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de tales expedientes.

El inicio del período ejecutivo determina la exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Los recargos del período ejecutivo se encuentran regulados en el artículo 28 de la nueva Ley General Tributaria, que establece los siguientes: recargo ejecutivo del 5 por ciento, que se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio; el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, que se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la ley para el pago de las deudas apremiadas y debidamente notificada la providencia de apremio, y, por último, el recargo de apremio ordinario, que será del 20 por ciento, y que se produce en todos los casos no contemplados por los otros recargos, siendo compatible con los intereses de demora. En el caso del recargo ejecutivo y del recargo de apremio reducido hay que matizar que no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el inicio del período ejecutivo.

Ello nos lleva a conjeturar que el único recargo que se podrá aplicar en aquellos supuestos en los que iniciado el período ejecutivo de una deuda tributaria, se declara el concurso, y con posterioridad se dicta providencia de apremio, será el recargo de apremio reducido, por la imposibilidad legal de practicar el pago de la deuda tributaria.

III.4. El Derecho de abstención de la Hacienda Pública en los procesos concursales

Si el crédito tributario ostenta un privilegio consistente en la preferencia de realización en relación con los acreedores ordinarios en los procesos concursales, ello supone que lleve aparejado el crédito un derecho de abstención en el proceso concursal.

Este derecho de abstención tiene un doble significado, procesal y sustantivo. Procesalmente el derecho de abstención significa que el crédito no se ve afectado por el convenio al que se pueda llegar en la situación concursal, quedando su disposición en manos exclusivamente de su titular que puede renunciar al derecho de abstención para participar voluntariamente en el convenio. Desde un punto de vista sustantivo, el derecho de abstención implica una preferencia para el cobro respecto a los concordatarios con relación a un bien concreto, cuando el privilegio es singular, o respecto al conjunto del patrimonio del deudor, cuando es general.

El derecho de abstención de los créditos tributarios no sólo viene reconocido por su carácter privilegiado, sino porque expresamente se contempla en el apartado 4 del artículo 164 de la nueva Ley General Tributaria, aunque por remisión a la Ley Concursal, como los créditos tributarios son créditos privilegio general (independiente de aquéllos que gozan de privilegio especial), limitados en el 50 por ciento, habrá que considerar que por la parte que no gozan de privilegio no existirá el derecho de abstención. Ello se ratifica por la redacción del artículo 123.3 de la Ley Concursal cuando dispone que el voto de un acreedor que, simultáneamente, sea

titular de créditos privilegiados y ordinarios se presumirá emitido en relación a los créditos ordinarios y sólo afectará a los privilegiados si así se hubiera manifestado expresamente en el acto de la votación. Es decir, existirá distinto estatuto jurídico para un crédito unitario.

Manifestar que en la determinación de la masa pasiva, existe unos trámites para formar la lista de acreedores, donde existe comunicación por parte de los acreedores del concursado a la administración concursal, y reconocimiento de créditos por parte de la administración concursal, que supone determinar la inclusión o exclusión de los créditos en el procedimiento, tanto se hayan comunicado expresamente como de los que resultaren de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón constaren en el concurso.

Pues bien, los créditos tributarios, para gozar del derecho de abstención, típica consecuencia de su carácter privilegiado, tienen que ser comunicados, pues de lo contrario serán calificados como créditos subordinados, a no ser que se den los supuestos contemplados en el artículo P2 de la Ley Concursal.

Interesante resulta en este sentido lo que se dispone en el artículo 123 sobre créditos privilegiados y asistencia a la junta de acreedores, puesto que no computan para la formación del quórum de constitución, ni son sometidos a los efectos del convenio que resulte aprobado. Ahora bien, si una propuesta es aprobada con el voto favorable de un acreedor privilegiado, y en definitivas cuentas es aceptada por la junta y el juez aprueba el correspondiente convenio, entonces el contenido del convenio afectará a su crédito y a su privilegio.

A su vez el artículo 134 sobre los efectos del convenio, establece expresamente que en relación con los acreedores privilegiados, sólo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieran votado a favor de la propuesta o si su firma o adhesión a aquélla se hubiese computado como voto favorable. Además, podrán vincularse al convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez, mediante adhesión prestada en forma antes de la declaración judicial de su cumplimiento, en cuyo caso quedará afectados por el convenio.

La Ley Concursal recoge expresamente el reconocimiento condicionado de los créditos tributarios recurridos en vía administrativa o judicial, de suerte que serán admitidos en forma condicionada a la desestimación del recurso. Ello plantea el problema de que el recurso no se resuelva a tiempo de alterar la decisión provisional sobre el reconocimiento del crédito.

Tanto la Ley General Presupuestaria, como la Ley General Tributaria, y a pesar del derecho de abstención, permite que la Hacienda Pública pueda suscribir los acuerdos y convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

Por lo tanto, lo primero que puede la Hacienda Pública es suscribir los convenios previstos en la Ley Concursal, a los que ya nos hemos referido. Así la Ley Concursal en su artículo 103.4 establece la posibilidad de adhesión a los convenios por parte de las Administraciones y organismos públicos, respetando las normas legales y reglamentarias especiales que las regulan.

Pero junto a esos convenios, la Ley General Tributaria habla de acuerdos, terminología a la que ya se refería la Circular 5/1990 de la AEAT, y que posiblemente tiene razón de ser, puesto que con la Ley Concursal se ha modificado la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, por el que se establece la nueva tramitación en los casos de insolvencias de las entidades aseguradoras, donde se encomienda al Consorcio de Compensación de Seguros la liquidación de la entidad aseguradora, con la particularidad en materia hacendística, de suspensión de la ejecución de las providencias administrativas de apremio desde la encomienda de liquidación al consorcio y durante la tramitación del procedimiento liquidatorio.

Será este plan de liquidación formulado por el consorcio, el que se tiene que aprobar por la junta de acreedores (donde se incluye a la Hacienda Pública) o ratificado por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, que caso de no aprobarse supone la posibilidad de solicitar la declaración del concurso.

Acto de autorización

El artículo 10.2 de la Ley General Presupuestaria, al que se remite el artículo 7.3 de la misma Ley, que establece la excepción a la prohibición de transacción judicial o extrajudicial sobre los derechos de la Hacienda Pública, establece en materia de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con la Ley o en virtud de convenio⁶¹, con observancia, en este caso de lo convenido, que la autorización para la suscripción y celebración de estos acuerdos y convenios corresponde al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁶².

En los restantes créditos de la Hacienda Pública estatal, la competencia para autorizar corresponde al Ministro de Hacienda, pudiéndose delegar en los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Técnica de delegación que debe cumplir con los requisitos que establece el artículo 13 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

⁶¹ Véase lo que en relación con los organismos autónomos establece Tejerizo López, José Manuel: "Las normas financieras y tributarias de la nueva Ley Concursal". Nueva Fiscalidad, año 2002, págs. 923 y 24.

⁶² El acto de autorización para la suscripción de un convenio en un proceso concursal es un acto separable, de carácter administrativo y por lo tanto susceptible de control por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, así Pérez-Crespo Payá, F: op. cit., pág. 616.

Por su parte, el artículo 164.4 de la nueva Ley General Tributaria establece que para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios previstos en la legislación concursal, se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

Actualmente, la concreción del órgano competente de la AEAT en materia de autorización se realiza en el artículo 96.7 del Reglamento General de Recaudación, cuando establece que la autorización para la suscripción de dichos convenio será competencia del Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, de los Delegados Especiales de la Agencia y de los Delegados y Administradores de la AEAT con los límites que establezca el Ministro de Hacienda (que viene recogido en la Orden ministerial de 2 de junio de 1994, modificada en este punto por la Orden ministerial de 10 de diciembre de 1998, modificada a su vez por Orden ministerial de 30 de junio de 2001⁶³).

Con esta norma se plantean algunos problemas, y que se pueden resumir del siguiente modo:

Hay que atender a la totalidad de la deuda afectada por el concurso de cara a la determinación del órgano competente, y ello con independencia de la cuantía concreta sobre la que se solicita autorización para convenir. Es decir, si el privilegio general se ve reducido al 50 por ciento de la cuantía del crédito tributario, entonces, la competencia para conceder la autorización no se restringe a esa cuantía que no goza del derecho de abstención, sino que la competencia se determina por la cuantía total del crédito tributario.

Además, la votación en contra de algún convenio, por suponer una previa renuncia al derecho de abstención, debe requerir idéntica autorización que la suscripción del mismo.

⁶³ 2º La autorización para dicha suscripción será competencia de los órganos siguientes:

- a) Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:
 - a.1) Procesos en los que las deudas concursales a la Hacienda pública excedan de 250.000.000 de pesetas, cualquiera que sea el órgano de recaudación que tenga encomendada la gestión recaudatoria del deudor.
 - a.2) Procesos que afecten a personas o entidades a las que extiende su competencia la Oficina Nacional de Recaudación o el Área de Control Integral.
 - a.3) Acuerdos de venta por cesión a la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras de los derechos que pueda ostentar la Hacienda pública.
 - a.4) Procesos en los que, por su importancia, trascendencia o la dispersión de los bienes o instalaciones, dicho centro avoque la competencia para resolver.
- b) Delegados Especiales de la Agencia: Procesos que afecten a personas o entidades cuya gestión recaudatoria corresponda a órganos de la Delegación Especial con excepción de los previstos en los subapartados a.1), a.3) y a.4).

Cuando la competencia corresponda a los Delegados especiales de la Agencia, se solicitará autorización previa del Director del departamento a través de la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva.

3.º Corresponde al Departamento de Recaudación a través de la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva el apoyo técnico, asesoramiento y establecimiento de criterios generales a seguir por los órganos de recaudación en relación a los deudores incursos en procesos concursales.

Fundamento del acto de autorización

Como acto discrecional, cabe la posibilidad de control jurisdiccional sobre los supuestos de hecho del acto (control de los hechos determinantes) y de la aplicación de los principios generales del derecho. La flexibilidad que pueden aconsejar las necesidades de gestión recaudatoria, no puede prescindir de la objetividad que debe presidir estas actuaciones, ni permitir que bajo la apariencia de acuerdos concursales se consagren auténticos fraudes de ley, y sin perjuicio de la valoración en conjunto de la realidad, y de la consecución de los intereses públicos que de manera global debe perseguir la Administración del Estado, y por consiguiente también de intereses extrafiscales como el mantenimiento del empleo, que puede aconsejar la necesidad de alcanzar acuerdos.

De esta forma, la Orden ministerial de 10 de diciembre de 1998 prevé un control interno por el Departamento de Recaudación, mediante la exigencia en todo caso de un informe previo del Departamento de Recaudación a través de la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva.

Ahondando en la posibilidad de control jurisdiccional por aplicación de los principios generales del derecho nos encontramos también con la posibilidad de que la renuncia de derechos que conlleva la suscripción de este tipo de convenios se considere como ayuda de estado desde la perspectiva del Derecho comunitario, como ya se ha comentado anteriormente.

III.5. Acuerdo con el deudor de unas condiciones singulares de pago

Estos acuerdos se refieren a las condiciones de pago de los derechos de la Hacienda Pública, en los que se establecen dos condiciones: que se pueden exigir las garantías que se estimen oportunas, y, además, que las condiciones de pago acordadas no podrán ser más favorables para el deudor que las establecidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este último requisito elimina las posibles ventajas que pudiera tener para el deudor llegar a un acuerdo particular, porque el mismo resultado se alcanza a través de la adhesión al convenio general pactado con los acreedores.

Este acuerdo debe contener las siguientes precisiones, de acuerdo con la Instrucción del Director del Departamento de Recaudación de la AEAT de 27 de marzo de 1995: el reconocimiento explícito de la totalidad del crédito público y de su carácter preferente; la obligación expresa de pago del deudor al Tesoro Público en las condiciones que se establezcan; una cláusula general que, en caso de cualquier incumplimiento, deje libertad a la Hacienda Pública para ejercer sus derechos en la forma prevista en el Reglamento General de Recaudación; la obligación expresa del deudor de incluir, en el convenio que ponga fin al proceso concursal, una cláusula que dé efectividad jurídica indubitada al acuerdo suscrito; cláusulas que condicionen el contenido del acuerdo al cumplimiento, por parte del deudor, de sus obligaciones tributarias corrientes.

Otros posibles contenidos del acuerdo son el establecimiento del sistema de pago y la práctica de compensaciones solicitadas en ese acto, determinaciones accesorias sobre la fijación de la deuda ante la existencia de reclamaciones pendientes, alteraciones de las reglas sobre imputaciones de pagos, otras garantías del cumplimiento del sistema de pagos establecido, condicionamientos sobre el sistema de pagos, etc.

III.6. La compensación de créditos

La declaración del concurso tiene como uno de los efectos principales sobre los créditos la prohibición de la compensación. Así el artículo 58 de la Ley Concursal establece que 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 declaración⁶⁴.

No obstante este principio de prohibición, existe una excepción en materia de normas de Derecho internacional privado, que es la recogida en el artículo 205 de la misma Ley Concursal, cuando establece que la declaración de concurso no afectará al derecho de un acreedor a compensar su crédito cuando la ley que rija el crédito recíproco del concursado lo permita en situaciones de insolvencia. Todo ello, sin perjuicio de las acciones de reintegración que en su caso procedan.

Frente a esta prohibición, la Ley General Tributaria en su artículo 164 apartado 4 establece como privilegio de la Hacienda Pública en el ámbito de los procesos concursales la posibilidad de acordar la compensación de los créditos tributarios en los términos previstos en la normativa tributaria. Igual privilegio establece el artículo 10.2 de la Ley General Presupuestaria, en relación a los ingresos públicos, y remitiéndose a la normativa que regula dichos ingresos públicos.

Posibilidad de compensación que igualmente está sujeta a la prohibición establecida en la Ley Concursal sobre la no compensación cuando se declara el concurso⁶⁵.

La compensación se regula en los artículos 71 y siguientes de la nueva Ley General Tributaria⁶⁶. Existen dos posibilidades en relación a la compensación, que la compensación se solicite por el deudor concursado o que la compensación se practique de oficio por la Administración. Junto a ellas, se establece lo que se denomina el sis-

⁶⁴ El mismo artículo establece como cauce procesal para dirimir las posibles controversias el incidente concursal.

Véase para la Ley General Tributaria ya derogada Mateo, Luis: "Extinción de las obligaciones por compensación" *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Tomo II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991, págs. 1045 y ss.

⁶⁵ En el mismo sentido Arranz de Andrés, Consuelo: "La incidencia de la reforma concursal en el ámbito tributario. Análisis del proyecto de ley de 23 de julio de 2002". Nueva Fiscalidad, 2002, pág. 111 y ss.

⁶⁶ El artículo 71 de la Ley General Tributaria establece: "Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan".

tema de cuenta corriente⁶⁷. Actualmente regulada en el Real Decreto 1108/1999 fr 25 de junio, estando previsto por la nueva Ley General Tributaria su desarrollo reglamentario.

En relación con la compensación de oficio, su ámbito de aplicación serán las deudas que se encuentran en período ejecutivo, y en el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar con las devoluciones que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, sin que sea de aplicación el otro supuesto contemplado en la normativa tributaria, a saber el de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada con anterioridad como consecuencia de una resolución administrativa o judicial.

La extinción de la deuda tributaria se produce en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior.

Cabe la posibilidad de que la compensación se solicite a instancia del deudor concursado, que puede ser tanto en período voluntario como ejecutivo de pago. En este caso, la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación.

Los requisitos para que proceda la compensación son los establecidos en el Código civil y en la normativa tributaria, en concreto los artículos 1195 y 1196 del Código civil.

Resumen

Las modificaciones que la Ley Concursal introduce en las distintas leyes hacendísticas, van en la línea de una reducción de los privilegios y preferencias de los que ha gozado tradicionalmente la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos, en aras de otros intereses igualmente susceptibles de protección, como son el mantenimiento de un tejido empresarial o el mantenimiento del empleo. De esta forma se analiza el privilegio general de prelación del crédito tributario; la concurrencia de los procedimientos de apremio con otros procedimientos de ejecución; la renuncia al derecho de abstención, y la posibilidad de transigir por parte de la Hacienda Pública y de formar parte del convenio concursal.

Palabras clave: privilegios de la Hacienda Pública; Crédito Tributario; Transacción; Condonación; Convenio Concursal.

⁶⁷ Actualmente regulada en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, y que la nueva Ley General Tributaria prevé su desarrollo reglamentario. También existe un supuesto de compensación en el IRPF que no es aplicable al supuesto de procesos concursales, y que se refiere a la compensación entre cónyuges, cuando la declaración de uno es ingresar y la del otro a devolver.

Summary

The paper describes the interaction between Spanish Collective Insolvency Proceedings Act and Spanish Budgetary Law Act and Spanish Tax Law Act, all these instruments recently approved and not yet in force. The aim of the paper is to prove the progressive reduction of ancient prerogatives displayed on behalf of Public Treasury in order to be successfully for collecting tax claims in insolvency situations, following current trends in an international environment, which take into account social or regional policy considerations, or the maintenance of a competitive market structure. Also it is analyzed, from state aid perspective, the waive or reschedule of tax debts on behalf of firms in difficulty, in accordance to recently issued draft community guidelines.

Key words: Collective Insolvency Proceedings; Prerogative of Public Treasury; Tax Claim; Waive and Reschedule of tax debts; State aid.