

# EL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL DE LA HACIENDA PÚBLICA PARA EL COBRO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS FRENTE AL RESTO DE ACREEDORES CONCURRENTES Y SUS EFECTOS EN EL PROCEDIMIENTO CONCURSAL

**OLGA CARRERAS MANERO**

*Doctora. Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.  
Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza*

## **Extracto:**

**E**L presente trabajo tiene como objeto analizar el derecho de prelación general de los créditos tributarios previsto en sede del artículo 77 de la LGT, examinando la posición de la Hacienda Pública cuando concurra con otros acreedores de un mismo deudor y siempre que este último no tenga bienes suficientes para hacer frente a todos sus débitos. A este respecto, se procederá al estudio, en primer lugar, de los rasgos característicos del referido derecho y sus efectos en los procesos de ejecución singular, para pasar a abordar, a continuación, la calificación de aquellos en el seno de los procedimientos concursales.

**Palabras clave:** derecho de prelación general, procedimiento concursal y privilegios de los créditos tributarios.

# THE GENERAL PRIORITY OF TAX CREDITS LAW WHEN PUBLIC TREASURY CONCUR WITH OTHER CREDITORS AND ITS EFFECTS ON INSOLVENCY PROCEEDINGS

**OLGA CARRERAS MANERO**

*Doctora. Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.  
Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza*

## **Abstract:**

**T**HE purpose of the present paper is to analyse the general priority of tax credits law, as per the article 77 of the General Tributary Law (LGT), considering the position of the Public Treasury when concurring with other creditors of the same debtor, in case assets of the latter do not cover all debts. In this respect, in first place an study of the above mentioned law and its effects on singular enforcement proceedings will be expounded, secondly, the evaluation of the former within insolvency proceedings will be tackled.

**Keywords:** general priority law, insolvency proceeding and tax credits privileges.

# Sumario

1. Introducción.
2. Configuración general del derecho de prelación general.
3. La extensión y el alcance del derecho de prelación general frente a otros acreedores concurrentes.
  - 3.1. Aspectos subjetivos.
  - 3.2. Aspectos objetivos.
  - 3.3. Eficacia y límites del derecho de prelación general frente a terceros acreedores.
4. El privilegio general de los créditos tributarios en caso de concurso.
  - 4.1. El alcance del privilegio de los créditos tributarios en el proceso concursal.
  - 4.2. La clasificación de los créditos tributarios en el concurso.

## 1. INTRODUCCIÓN

El artículo 31.1 de la Constitución contempla la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual implica que, en aras de una mejor tutela de los intereses públicos, deban buscarse los mecanismos más adecuados que aseguren el cobro de los créditos tributarios. Por este motivo, se otorga a los créditos de tal naturaleza una serie de garantías y privilegios que permite que los mismos gocen de una mayor protección en relación con la que presentan los créditos del derecho común <sup>1</sup>.

A estos efectos, ha venido afirmándose que la necesidad de asegurar los recursos necesarios de los que deben disponer los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones conlleva que el ordenamiento jurídico disponga de los medios suficientes para ello <sup>2</sup>, lo cual ha dado lugar a que en el ámbito tributario se hayan previsto diversos institutos jurídicos tendentes a reforzar los mismos <sup>3</sup>.

De acuerdo con ello, en dicha esfera del derecho se contemplan por un lado, y además del carácter privilegiado de los créditos tributarios, una serie de garantías personales (en la medida en que un tercer sujeto asumirá, junto con el deudor principal o sustituyéndolo, la deuda de que se trate) y, por otro, diversas garantías de naturaleza real (las cuales van a vincularse a un determinado bien).

<sup>1</sup> Cfr., ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículo 77. Derecho de prelación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 580. En esta misma línea, RODRÍGUEZ BEREJO («Las garantías del crédito tributario», *CREDF*, núm. 30, 1981, pág. 183) ha afirmado que «la garantía es una norma de derecho o un precepto de autonomía privada, que viene a añadir al crédito algo que el crédito por sí mismo no tiene; de tal manera que es esta adición o yuxtaposición lo que refuerza al acreedor la seguridad de que su derecho será satisfecho». Por su parte, DIEZ SOTO (*Concurrencia y prelación de créditos: teoría general*, Editorial Reus, Madrid, 2006, pág. 40) entiende que «la concesión de los privilegios, en la actualidad, se ha desvinculado definitivamente de la consideración de la personalidad del acreedor y atiende básicamente a la conveniencia de proteger especialmente ciertos tipos de créditos, por razones de política legislativa».

<sup>2</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, 10.ª ed., Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 274.

<sup>3</sup> En este sentido, RODRÍGUEZ BEREJO («Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*, pág. 181) ha afirmado que el ordenamiento tributario dispone de diversos institutos jurídicos «cuya finalidad es reforzar y garantizar el crédito de la Hacienda Pública contra la posible insolvencia o mala voluntad del sujeto pasivo que debe cumplir la prestación patrimonial en que la obligación tributaria consiste».

Atendiendo a lo anterior, en el seno de la actual LGT <sup>4</sup> se ha creado una sección específica dedicada a las «garantías de la deuda tributaria» <sup>5</sup>, conformada por los artículos 77 a 82 de la citada Ley, preceptos estos que constituyen el acervo normativo básico regulador de dicha cuestión, sin perjuicio, no obstante, de la existencia de otros preceptos que hacen alusión a esta misma materia <sup>6</sup>.

Siendo esto así, debe indicarse, ya desde este primer instante, que en el presente trabajo no vamos a abordar el estudio de la totalidad de las garantías de los créditos tributarios, sino que nuestra atención va a centrarse, en concreto, en aquel privilegio que constituye la pieza básica y esencial en torno a la cual viene a estructurarse todo el sistema de garantías del ordenamiento tributario, esto es, el *derecho de prelación general* recogido en sede del artículo 77 de la LGT, en tanto que –como ha indicado CASAS AGUDO– se trata del «mínimo común denominador» que da cobertura a todas las categorías tributarias <sup>7</sup>.

Asimismo, dicho privilegio, lejos de presentarse como una cuestión meramente teórica, constituye una figura jurídica utilizada con relativa frecuencia por la Administración tributaria, dado que el mismo aparece configurado como una herramienta necesaria para «dar una respuesta concreta a los complejos intereses que puedan surgir» <sup>8</sup>.

De este modo, el objeto de nuestro trabajo es, precisamente, el estudio de cómo opera el referido privilegio de los créditos tributarios, diferenciando aquellas situaciones en las cuales la Hacienda Pública concurre con otros acreedores en un procedimiento de ejecución singular, de los supuestos de ejecución universal; a estos efectos, vamos a proceder, a continuación, a abordar el examen de la configuración general de dicho privilegio a través del análisis de sus aspectos subjetivos y objetivos, así como del alcance y extensión del mismo, para pasar a estudiar, ya con posterioridad, la situación de los créditos de tal naturaleza en sede concursal.

## 2. CONFIGURACIÓN GENERAL DEL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL

Como es sabido, el artículo 77.1 de la LGT, de modo similar a lo previsto en la LGT/1963 <sup>9</sup>, recoge lo que ha venido a denominarse el *derecho de prelación o privilegio general* de los créditos

<sup>4</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>5</sup> Ahora bien, aunque en sede de la LGT se alude a la *deuda tributaria*, en nuestra opinión, hubiera sido más correcto que se hiciera referencia a los *créditos tributarios*, puesto que, en definitiva, de lo que se trata es de determinar las garantías de los derechos a favor de los entes públicos.

<sup>6</sup> En relación con los diversos preceptos que regulan las garantías de la deuda tributaria puede consultarse el trabajo de CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 35 y 36.

<sup>7</sup> CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, *op. cit.*, pág. 36.

<sup>8</sup> A este respecto, RUIZ BURSÓN («Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *RTT*, núm. 72, 2006, pág. 104) ha destacado la importancia del privilegio general de la Hacienda Pública debido a la frecuencia con que el mismo es utilizado por los órganos tributarios en el ejercicio de sus funciones.

<sup>9</sup> A estos efectos, el artículo 71 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria vino a disponer que «La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurre con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el corres-

tributarios, estableciendo dicho precepto que la Hacienda Pública será preferente «para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley».

A este respecto, debe indicarse que el referido derecho o privilegio del que gozan los créditos tributarios no constituye en puridad, a nuestro modo de ver, una garantía *sensu stricto* de estos últimos, y ello porque –como bien ha puesto de relieve CARRAMOLINO GÓMEZ– las garantías se ostentan frente al deudor o, en su caso, frente a terceros poseedores de un determinado bien y, en cambio, los privilegios –en nuestro caso, el derecho de prelación– son oponibles frente a otros acreedores <sup>10</sup>.

Por su parte, y centrándonos ya en el contenido que presenta el precepto transcrito dos párrafos más atrás, es posible afirmar que la Hacienda Pública va a gozar de preferencia para el cobro de sus créditos, anteponiéndose al resto de acreedores concurrentes, salvo que los mismos tuvieran un derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad al ostentado por aquella.

De acuerdo con ello, cabe señalar que el derecho de prelación que ahora nos concierne constituye una excepción al principio de la *par conditio creditorum*, en tanto que el mismo viene a conceder una facultad a la Administración tributaria para ver satisfechos sus créditos, de forma preferente, frente al resto de los denominados acreedores ordinarios, lo cual es debido a la consideración de aquel como una *garantía especial* que deroga «la garantía común que todos los acreedores, incluso los privilegiados e hipotecarios, encuentran igualmente en el patrimonio del deudor» <sup>11</sup>.

A la vista de las consideraciones efectuadas, puede afirmarse, sin lugar a dudas, que el citado privilegio va a tener una eficacia *erga omnes*, puesto que el mismo resulta oponible –salvo las excepciones aludidas– frente a la totalidad de los acreedores concurrentes, es decir, nos encontramos ante un derecho de naturaleza *personal*.

Junto a lo anterior, es preciso indicar que el referido privilegio no otorga ningún derecho añadido, ni concierne a bienes concretos del deudor, sino que se trata de una *cualidad* propia del crédito tributario, aspecto este que constituye un rasgo distintivo de aquel respecto de los derechos

---

pendiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de esta Ley».

<sup>10</sup> Cfr., CARRAMOLINO GÓMEZ, C.: «Hipoteca legal tácita y crédito singularmente privilegiado (una breve reflexión a propósito de la Resolución de 3 de abril de 1998)», *RGD*, núms. 649-650, 1998, pág. 12.731. En relación con esta cuestión, MUÑOZ MERINO (*Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 57) considera que el derecho de prelación general de los créditos tributarios podría constituir una garantía procesal, en la medida en que el mismo va a cobrar operatividad dentro del procedimiento recaudatorio.

<sup>11</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*, pág. 194. Por su parte, GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *CT*, núm. 107, 2003, pág. 66) ha venido a destacar que «tanto en los casos de garantías puramente reales como en los de simples preferencias para el cobro, lo que hay es la voluntad de la ley de reforzar la posición jurídica del titular de ciertos créditos».

reales de garantía *sensu stricto*, en tanto que estos últimos recaen, de forma directa, sobre un determinado bien <sup>12</sup>.

En definitiva, y aunque los créditos tributarios gocen del privilegio al que estamos haciendo alusión en estas líneas –a tenor de lo establecido en el art. 77.1 LGT–, para que el mismo resulte operativo será necesario que un determinado deudor no haga frente a todos sus débitos pendientes, siendo su patrimonio insuficiente para ello y, a su vez, que la Hacienda Pública concorra con otros acreedores de aquel que pretendan, asimismo, la satisfacción de sus correspondientes créditos.

Siendo esto así, y en relación con lo indicado en el párrafo precedente, es preciso concluir que para llevar a cabo la oportuna preferencia por parte de la Administración tributaria resulta imprescindible que previamente se haya verificado el pasivo del deudor <sup>13</sup>, y ello porque nos encontramos ante un derecho que ha venido a calificarse de general, legal y directo, ejerciéndose el mismo «sin limitación alguna, por la naturaleza y fecha de los créditos, con la única salvedad respecto a determinados derechos reales inscritos» <sup>14</sup>.

Una vez efectuado el análisis de los rasgos característicos esenciales del derecho de prelación general recogido en el seno del artículo 77 de la LGT, vamos a proceder, a continuación, al examen del alcance o extensión del referido privilegio y los efectos que de este se derivan en las situaciones en que la Hacienda Pública concorra con otros acreedores de un mismo deudor, para pasar a abordar, ya en un momento posterior, el estudio de dicha hipótesis en sede concursal.

### 3. LA EXTENSIÓN Y EL ALCANCE DEL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL FRENTE A OTROS ACREEDORES CONCURRENTES

Procediendo en el sentido indicado, vamos a analizar, en los epígrafes sucesivos, el alcance del referido derecho tanto en lo que concierne a los aspectos subjetivos como objetivos del mismo, para llevar a cabo, en un instante ulterior, la eficacia de aquel cuando alguno de los acreedores concurrentes tuviera un derecho real con la oportuna inscripción registral y con anterioridad al ostentado por la Administración tributaria.

#### 3.1. Aspectos subjetivos

En lo referente ya a los *aspectos subjetivos* del derecho objeto de nuestro estudio, debe determinarse quién es su *titular*, esto es, ha de precisarse si cuando el artículo 77.1 de la LGT alude a la

<sup>12</sup> En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ («Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 315) han indicado que los derechos reales de garantía, al recaer sobre bienes concretos, van a atribuir al titular de los mismos las facultades de reipersecutoriedad y eficacia u oponibilidad *erga omnes*, si bien el derecho de prelación recogido en sede del artículo 77.1 de la LGT no otorga ningún derecho adicional sobre ningún bien.

<sup>13</sup> CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, *op. cit.*, pág. 180.

<sup>14</sup> Sentencia de la AP de Salamanca de 4 de diciembre de 2002 (FJ 2.º) (JUR 2003/73545).

«Hacienda Pública» dicha expresión engloba a los créditos que conciernen, en exclusiva, a la Hacienda estatal, o bien la misma comprende, también, aquellos otros que atañen a las haciendas autonómicas y locales.

A este respecto, cabe señalar que durante la vigencia de la LGT/1963 una parte de la doctrina tributarista que se ocupó del análisis de esta cuestión vino a entender que, debido a la referencia a la «Hacienda Pública» en sede del artículo 71 de la citada Ley, el privilegio de los créditos tributarios que en dicho precepto se contemplaba solo podía atribuirse a la Administración financiera del Estado.

Así, la opinión aludida en el párrafo precedente fue defendida, entre otros, por RODRÍGUEZ BEREJO, sobre la base de los *dos siguientes argumentos*: en primer lugar, dicho autor consideraba que cuando el legislador quería aludir a las Provincias y Municipios lo hacía expresamente –como sucedía en el art. 73 LGT/1963–<sup>15</sup> y, en segundo término, porque en sede del artículo 62.3 de la mencionada norma se distinguía a la Hacienda Pública del resto de entes públicos que pudieran ser posibles acreedores de la obligación tributaria<sup>16, 17</sup>.

Junto a lo anterior, los autores partidarios de dicha tesis estimaron que esta se encontraba reforzada por lo previsto, en su momento, en el artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911<sup>18</sup> y en el artículo 2 de la LGP/1988<sup>19</sup>, donde la alusión a la Hacienda Pública debía entenderse en referencia, exclusivamente, a la estatal<sup>20</sup>.

Ahora bien, la opinión arriba expuesta no fue compartida por la totalidad de la doctrina, puesto que un sector de la misma estimó que la identificación de la Hacienda Pública solo con la concerniente al Estado resultaba inadecuada desde la aprobación de la Constitución Española, la Ley

<sup>15</sup> A este respecto, el precepto citado en el texto vino a disponer que «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque estos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior».

<sup>16</sup> A cuyo tenor: «Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de la Hacienda Pública y otras de tributos a favor de otras Entidades, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley».

<sup>17</sup> En este sentido, RODRÍGUEZ BEREJO («Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*, págs. 196 y 198) afirmó que en el caso de que concurren con créditos privilegiados de la Hacienda Pública los pertenecientes a las Provincias o Municipios, siempre que todos ellos sean de la misma naturaleza, tendrá preferencia para el cobro la Hacienda estatal, opinión esta compartida, a su vez, por SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, *op. cit.*, pág. 278 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *NF*, núm. 8, 2002, pág. 34.

<sup>18</sup> A tenor del cual la Hacienda Pública se definía como: «todas las contribuciones, impuestos, rentas y propiedades, valores y derechos que pertenecen al *Estado*» (la letra cursiva es nuestra).

<sup>19</sup> Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de diciembre. Así, y en virtud de lo establecido en el precepto aludido en el texto: «La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al *Estado o a sus organismos autónomos*» (la letra cursiva es nuestra).

<sup>20</sup> *Cfr.*, CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, pág. 458 y RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Comentario al art. 71 LGT», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1982, pág. 630.

Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de Haciendas Locales, debiendo tenerse en cuenta, además, que cuando entró en vigor la LGT/1963 ni existían las Comunidades Autónomas, ni el poder tributario municipal gozaba de una gran autonomía e importancia <sup>21</sup>.

Junto a ello, se entendió, a su vez, que la equiparación que efectuaba la LGP/1988 entre la Hacienda Pública y la Hacienda estatal únicamente debía considerarse en relación con dicha norma, concluyendo, a estos efectos, que el sujeto activo del derecho de prelación general era el Ente Público al que se le hubiese encomendado la gestión y recaudación del tributo de que se trate, «y todo ello con independencia de que sea un ente público estatal, autonómico o local» <sup>22</sup>.

Dicho debate doctrinal vuelve a reproducirse en sede del privilegio contemplado en el artículo 77.1 de la actual LGT, puesto que el mencionado precepto, lejos de haber aclarado esta cuestión, vuelve a aludir, de forma genérica, a la «Hacienda Pública», sin especificar si la misma se refiere solo a la estatal o, también, a las autonómicas y las locales.

A este respecto, GARCÍA NOVOA se muestra partidario de delimitar el referido privilegio solo a la Hacienda estatal, puesto que, en su opinión, la LGT hoy vigente constituye la norma codificadora aplicable a esta última, siendo las garantías del crédito tributario que en aquella se contemplan las propias de los tributos sobre los cuales el Estado tenga competencia normativa <sup>23</sup>.

Sin embargo, y en lo que a nosotros atañe, no nos sumamos a la tesis arriba aludida al considerar que la expresión que ahora nos ocupa engloba, junto a la Hacienda del Estado, la autonómica o la de los Entes Locales, en la medida en que, a nuestro modo de ver, el privilegio de los créditos tributarios contemplado en el artículo 77.1 de la LGT se refiere a todo ente –ya sea territorial, ya sea institucional– acreedor de una determinada obligación tributaria <sup>24</sup>. Asimismo, dicha afirmación queda reforzada por el hecho de que el legislador haya reconocido, de forma expresa, el carácter privilegiado de los créditos concernientes a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales <sup>25</sup>.

<sup>21</sup> Cfr., MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., págs. 76 y 80.

<sup>22</sup> MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., págs. 77 y 88. En este mismo sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000, pág. 37, y VARONA ALABERN, J.E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 133 y 134.

<sup>23</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», op. cit., pág. 70.

<sup>24</sup> En relación con esta cuestión pueden consultarse los trabajos de CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 187 y ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E.: «Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 315.

<sup>25</sup> A estos efectos, el artículo 2.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley 8/1980, de 22 de septiembre) establece que los créditos a favor de estas últimas gozan de los mismos privilegios que los concernientes al Estado, disponiendo, en este sentido, que «Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado», previsión esta que también se contempla en el artículo 2.2 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo) en lo referente a las Corporaciones Locales, a cuyo tenor: «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 públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la

## 3.2. Aspectos objetivos

### 3.2.1. La necesidad de cuantificación de los créditos tributarios

Pasando ya al estudio de los *aspectos objetivos* del privilegio regulado en el artículo 77.1 de la LGT, debe indicarse, en primer lugar, que el *carácter general* del mismo da lugar a que aquel no se limite solo a ciertos tributos, sino que concierne a todos los créditos tributarios –esto es, los que derivan de ingresos de tal naturaleza–, lo cual constituye una diferencia esencial con las garantías recogidas en sede de los artículos 78 y 79 de dicha Ley <sup>26</sup>.

Junto a lo anterior, cabe señalar que, como establece el primer precepto arriba citado, la referida preferencia de la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos tributarios solo podrá ejercerse cuando estos últimos se encuentren *vencidos y no satisfechos*, siendo necesario para ello que aquellos fuesen exigibles <sup>27</sup>. Por lo tanto, y a la vista de las consideraciones efectuadas, el mencionado derecho solo resultará predicable respecto de las deudas ya cuantificadas, en la medida en que las mismas van a constituir *débitos ciertos y no presuntos* <sup>28</sup>.

Siendo esto así, y a los efectos de determinar cuándo puede ejercerse el derecho de prelación general, deben distinguirse, por un lado, los *impuestos liquidados* por la propia Administración, los cuales resultarán exigibles una vez transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin haberse realizado su pago y, por otro, los *impuestos autoliquidados*, los cuales se entienden vencidos –y amparados por el referido privilegio– cuando finalice el plazo de presentación de la correspondiente declaración-liquidación <sup>29</sup>.

De acuerdo con ello, es evidente que para la operatividad del privilegio ahora examinado resultará imprescindible que el obligado tributario haya presentado la declaración o autoliquidación pertinente, ostentando la Hacienda Pública, en relación con las cantidades resultantes de aquella, la consideración de acreedor privilegiado a partir de que termine el plazo de ingreso voluntario de las mismas.

---

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».

<sup>26</sup> En concreto, el artículo 78 de la LGT solo otorga el carácter preferente a aquellos «tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos (...)» y, por su parte, el artículo 79 de dicha norma a los tributos que graven determinadas transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes o derechos.

<sup>27</sup> Para GÓMEZ CABRERA [La *conurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, op. cit., pág. 44], un crédito está vencido cuando, llegado el momento fijado para su cumplimiento, este no se hubiera realizado.

<sup>28</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», op. cit., págs. 75 y 76.

<sup>29</sup> Cfr., CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, op. cit., pág. 458; GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, op. cit., pág. 45; MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., pág. 99.

En consecuencia, cuando no se hubiera presentado la oportuna declaración o autoliquidación por parte del deudor, será necesario, para poder exigir el cobro de los créditos de forma preferente, la realización –por parte de la Administración tributaria– de la correspondiente actuación cuantificadora en la que se determine el importe al que los mismos ascienden, aunque fuera de modo provisional <sup>30</sup>.

### 3.2.2. Límites del derecho de prelación general en relación con las prestaciones accesorias y las sanciones

Continuando con el examen del alcance del derecho de prelación general desde un punto de vista objetivo, debemos determinar, a continuación, si alguno de los diversos elementos que, en su caso, pueden conformar la deuda tributaria resultan (o no) incluidos en la esfera del privilegio que ahora nos concierne, para, una vez efectuado lo anterior, proceder al estudio de esta misma cuestión pero ya en relación con las sanciones de tal naturaleza.

Procediendo en el orden arriba indicado, es preciso señalar, en primer lugar, que la deuda tributaria se encuentra constituida, como bien es sabido, por «la cuota o cantidad a ingresar que resulta de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta» (art. 58.1 LGT) y, en su caso, por las prestaciones accesorias previstas en el apartado segundo del artículo 58 de la citada Ley.

Así pues, y en relación con lo que concierne a la *obligación tributaria principal*, no cabe ninguna duda de que la misma estará amparada por el referido privilegio, puesto que la cuantía derivada de aquella va a responder a fines exclusivamente recaudatorios tendentes a la satisfacción de los gastos públicos.

Junto a lo anterior, el derecho de prelación general deberá predicarse, asimismo, de los *recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos* [art. 58.2 d) LGT], en la medida en que dichos recargos constituyen una especie de «sobreimpuesto» de la deuda principal sobre la que giran <sup>31</sup>, al tratarse de una «sobrecarga tributaria» –es decir, de «un aumento del volumen económico del tributo que se caracteriza como parte integrante del mismo»– <sup>32</sup>, siendo la finalidad de aquellos la de proporcionar los recursos necesarios a la Administración tributaria.

<sup>30</sup> Para GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria» *op. cit.*, pág. 76), en estos casos y debido a que la deuda tributaria es completamente ilíquida, resulta imprescindible una actuación de la Administración tendente a cuantificarla, aunque sea a través de una comprobación abreviada. En este mismo sentido se ha pronunciado TEJERIZO LÓPEZ («Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 35), para quien no basta con que haya transcurrido el plazo de presentación de la declaración, sino que debe existir una actuación administrativa que determine el tributo debido, aunque sea de forma provisional.

<sup>31</sup> SOLER ROCH, M.T.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CREDF*, núm. 25, 1980, pág. 17. A juicio de CALVO VÉRGEZ («El papel de los recargos sobre impuestos estatales en la financiación de las comunidades autónomas. ¿Una vía "olvidada"?, *NF*, núm. 8, 2006, pág. 107), el mencionado recargo «constituye una prestación adicional y debe respetar enteramente la estructura del tributo base sobre el que se asiente».

<sup>32</sup> GOROSPE OVIEDO, J.I.: *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 49 y 50.

Pasando ya al estudio de la posibilidad de aplicación (o no) del privilegio que ahora nos atañe a los intereses de demora y a los recargos por declaración extemporánea o del periodo ejecutivo, es preciso atender, para poder determinar dicha cuestión de una forma correcta, a la verdadera naturaleza de las mencionadas prestaciones y a la finalidad de las mismas.

De acuerdo con ello, y en relación con los *intereses de demora*, una parte de la doctrina ha considerado que tanto la finalidad resarcitoria –y no sancionadora– de aquellos por el daño causado a la Hacienda Pública por el retraso en el pago, como la accesoriedad de los mismos al crédito tributario constituyen motivos suficientes para entender que dicha prestación queda incluida en el ámbito del privilegio general. En este sentido, ha venido a ponerse de relieve, a estos efectos, que la conjunción de ambas circunstancias es lo que va a legitimar «las eventuales minoraciones que necesariamente se derivan para el resto de acreedores concurrentes»<sup>33</sup>.

Ahora bien, y sin perjuicio de que estemos de acuerdo con las dos características arriba citadas en relación con la referida figura –accesoriedad y naturaleza indemnizatoria–<sup>34</sup>, consideramos que, precisamente por ello, la Administración tributaria no podrá exigir el abono de los intereses de demora de forma preferente al resto de acreedores concurrentes; más en concreto, a nuestro juicio, y aunque la función de aquellos no sea, en puridad, la de castigar un retraso culpable, su finalidad no es exclusivamente recaudatoria, motivo este por el cual los susodichos intereses se alejan del dato determinante para incluirse en la esfera del privilegio de los créditos tributarios contemplado en el artículo 77.1 de la LGT.

Con referencia a los *recargos por declaración extemporánea* y a los del *periodo ejecutivo*, la propia naturaleza sancionadora –en unos casos–<sup>35</sup> o mixta –en otros–<sup>36</sup> da lugar a que dichos recar-

<sup>33</sup> CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 206. Idéntica opinión sostiene GUILARTE GUTIÉRREZ, V.: «Contra el privilegio general del art. 71 de la LGT. Ámbito objetivo: especial referencia a sanciones y recargos», *TF*, núms. 94-95, 1998, págs. 59 y 60 y, ya entre la jurisprudencia, la Sentencia de la AP de Valladolid de 5 de octubre de 2010 (FJ 2.º) (JUR 2010/391854).

<sup>34</sup> Y ello porque, como sabemos, la exigencia de los intereses de demora es independiente de la posible existencia de culpabilidad en el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, previsión esta última que, unida a la innecesariedad de la intimación administrativa (art. 26.1 LGT), viene a caracterizar la verdadera naturaleza de dicha figura, la cual no es sancionatoria, sino *indemnizatoria* o *resarcitoria* del perjuicio causado a la Hacienda Pública por la tardanza en el pago, constituyendo una buena muestra de ello su compatibilidad con las sanciones (art. 180.4 LGT). Para VARONA ALABERN («Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *CREDF*, núm. 135, 2007, pág. 560) debido a la naturaleza resarcitoria de los intereses de demora, «éstos buscan el equilibrio patrimonial, el restablecimiento de la situación económica del acreedor, por lo que sin ellos el acreedor no cobraría en valor real su crédito, sino un crédito parcialmente minorado por el paso del tiempo». En este mismo sentido, la jurisprudencia también ha defendido la naturaleza indemnizatoria de la referida figura, debiendo destacarse, a este respecto, las Sentencias del TS de 10 de enero de 2003 (FJ 3.º) (RJ 2003/3581), 4 de marzo de 1992 (FJ 5.º) (RJ 1992/1932), 5 de septiembre de 1991 (FJ 5.º) (RJ 1991/7130), 14 de marzo de 1991 (FJ 3.º) (RJ 1991/2389), 19 de octubre de 1990 (FJ 2.º) (RJ 1990/8288), 28 de septiembre de 1990 (FJ 2.º) (RJ 1990/8279), 8 de junio de 1989 (FJ 1.º) (RJ 1989/4622) y del TSJ de Andalucía (Granada) de 20 de junio de 1994 (FJ 5.º) (JT 1994/707).

<sup>35</sup> A estos efectos, consideramos que tanto el recargo por declaración extemporánea del 20 por 100 como el recargo de apremio ordinario también del 20 por 100 presentan una naturaleza sancionadora, en la medida en que los mismos resultan exigibles junto con los intereses de demora, siendo estos últimos, por tanto, los que, efectivamente, van a cumplir la función indemnizatoria o reparadora del perjuicio causado por la satisfacción, fuera de plazo, del crédito tributario.

<sup>36</sup> En nuestra opinión, la naturaleza mixta la ostentan los recargos por declaración extemporánea del 5, 10 y 15 por 100 y los del periodo ejecutivo del 5 y 10 por 100, al cumplir todos ellos una doble función: por un lado, indemnizatoria o reparadora del perjuicio causado a la Hacienda Pública –en la cuantía que se corresponda con los intereses de demora– y, por otro, sancionadora –por el resto de su importe–.

gos queden excluidos del ámbito del privilegio examinado en estas líneas, puesto que –al igual que los intereses de demora– la función esencial de los mismos no consiste en la obtención de los recursos financieros necesarios de la Hacienda Pública, afirmación esta que, en nuestra opinión, debe hacerse extensiva a lo concerniente a las *sanciones tributarias*. En efecto, debe tenerse en cuenta que si estas últimas se exigiesen de forma preferente serían los acreedores concurrentes quienes vendrían a sufrir las consecuencias derivadas de la infracción cometida por el deudor, al ver disminuidas las posibilidades de satisfacción de sus créditos <sup>37</sup>.

A la vista de las consideraciones efectuadas, y teniendo en cuenta que el fundamento del derecho de prelación general se encuentra en la especial protección otorgada al tributo para el cumplimiento de los fines del Estado, estimamos que las consecuencias derivadas del retraso en el pago por parte del deudor no deberán incluirse en la esfera del privilegio en detrimento del resto de acreedores, puesto que, solo de este modo, se evita vulnerar el principio de personalidad de la pena cuando alguna de dichas figuras presente una naturaleza sancionadora <sup>38</sup>, debiendo extenderse aquel, en exclusiva, a aquellos ingresos públicos de Derecho público cuyo fundamento sea puramente financiero <sup>39</sup>.

Asimismo, la afirmación anterior se ve reforzada, en nuestra opinión, por el hecho de que la propia LC <sup>40</sup> (en los arts. 92.3.º y 92.4.º) haya otorgado a los créditos por *recargos e intereses de cualquier clase*, incluidos los moratorios, las *multas y demás sanciones pecuniarias* la consideración de *subordinados*, por lo que su abono se efectuará en último lugar <sup>41</sup>.

### 3.3. Eficacia y límites del derecho de prelación general frente a terceros acreedores

Una vez analizada la extensión y el alcance del derecho de prelación general de los créditos tributarios, es preciso proceder al estudio, a continuación, de aquellos supuestos concretos en los que el referido derecho cede frente a determinados acreedores, dada la diferente protección de aquellos

<sup>37</sup> En relación con esta cuestión, CASAS AGUDO (*Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, *op. cit.*, pág. 215) ha indicado que «el privilegio crediticio no puede convertirse en un vehículo por el que se propague la virtualidad punitiva de la sanción a un sujeto o sujetos que no han cometido conducta ilícita alguna».

<sup>38</sup> A este respecto, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ («Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 316) han puesto de relieve que «en la definitiva determinación de esta cuestión debe considerarse que si la utilización del privilegio supone la postergación o incluso la posibilidad de impago del resto de acreedores, su extensión sobre cantidades debidas en concepto de intereses, recargos, etcétera, implica que son estos terceros quienes, en la práctica, soportan el pago de dichas cantidades». Esta opinión es compartida por GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 80; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 37, y VARONA ALABERN, J.E.: «Privilegios del crédito tributario y distintos componentes de la deuda tributaria. Especial referencia a la quiebra», *CREDF*, núm. 111, 2001, pág. 501. No obstante, debe señalarse que para MALVÁREZ PASQUAL y SÁNCHEZ PINO («La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *RTT*, núm. 79, 2007, pág. 42) el derecho de prelación general recogido en sede del artículo 77.1 de la LGT resulta aplicable tanto a los recargos, como a los intereses de demora e, incluso, a las sanciones tributarias.

<sup>39</sup> Cfr., GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, *op. cit.*, pág. 43.

<sup>40</sup> Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

<sup>41</sup> El estudio relativo a la clasificación de los créditos tributarios en sede concursal será abordado en un instante ulterior.

en función de que la Hacienda Pública concorra con acreedores personales o con *acreedores de dominio* o de un *derecho real*, cuando estos últimos hubieran inscrito su derecho en el registro oportuno.

A este respecto, debemos recordar que es el propio artículo 77.1 de la LGT el precepto que establece que la Administración tributaria no gozará de preferencia para el cobro de sus créditos cuando la misma concorra con «acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley».

En primer lugar, y antes de abordar el examen de la eficacia del derecho de prelación general de la Hacienda Pública cuando esta concorra con alguno de los acreedores arriba citados, es preciso indicar, como bien ha puesto de relieve GARCÍA NOVOA, que el precepto transcrito en el párrafo precedente recoge en su seno una imprecisión, al hacer alusión, de forma genérica, a los *acreedores de dominio*, y ello porque con dicha expresión se están equiparando dos supuestos totalmente diversos. Más en concreto, por un lado, la misma engloba a los *acreedores por un derecho de dominio*, sujetos estos que pueden separar el bien a través de la correspondiente tercería de dominio y, por otro, a aquellos titulares que solo pueden pretender que su derecho sea ejercido con *prioridad* al resto, mediante la tercería de mejor derecho<sup>42</sup>.

Junto a lo anterior, cabe señalar que la excepción al privilegio general de los créditos tributarios encuentra su justificación en la especial protección de la publicidad registral, «de manera que el titular inscrito pueda confiar en la situación tabular, la cual no reflejaba la existencia de deudas tributarias en el momento en que inscribió su derecho el propietario»<sup>43</sup>; de acuerdo con ello, puede afirmarse que se ha optado por dar preferencia a la seguridad de la inscripción registral, frente a la protección de la actividad recaudatoria de la Administración tributaria<sup>44</sup>.

Así pues, y a la vista del contenido que presenta el artículo 77.1 de la LGT, podemos encontrarnos con las *siguientes situaciones*: en primer lugar, cuando la Hacienda Pública concorra con acreedores que no tuvieran un derecho real, la preferencia de aquella a la hora de ver satisfechos sus créditos es absoluta<sup>45</sup>.

<sup>42</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 73. En este mismo sentido se han pronunciado GUILARTE GUTIÉRREZ, V.: «Contra el privilegio general del art. 71 de la LGT. Ámbito objetivo: especial referencia a sanciones y recargos», *op. cit.*, pág. 72, y MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, *op. cit.*, pág. 105.

<sup>43</sup> RUIZ BURSÓN, J.: «Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 109.

<sup>44</sup> RUIZ BURSÓN, J.: *Ibidem*.

<sup>45</sup> *Cfr.*, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *RDFHP*, núm. 215, 1991, pág. 919. Por su parte, ARRANZ DE ANDRÉS [«Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1998, pág. 1374] ha afirmado que la referida preferencia de la Hacienda Pública no va a verse limitada en los casos en que el deudor solo disponga de bienes no inscribibles en ningún Registro, indicando, a estos efectos, que «si el derecho de prelación de la Hacienda es un privilegio general para el cobro que solo se detiene ante acreedores que hubieran garantizado registralmente su derecho con anterioridad, cuando nos encontremos ante bienes no registrables la prelación de la Hacienda deberá ser absoluta salvo que concurren créditos con un privilegio mayor».

Por su parte, y en segundo término, si los referidos acreedores sí lo fueran de un derecho real inscrito con anterioridad a la fecha en que se pretende la anotación preventiva de embargo por la Administración tributaria esta no gozará de preferencia alguna, salvo en los supuestos de hipoteca legal tácita (art. 78 LGT) y de afección de bienes (art. 79 LGT) —a tenor de lo establecido en el art. 77.1 *in fine* de la citada Ley—. A este respecto, cabe señalar, en relación con los créditos de la Hacienda Pública, que aunque los mismos no son susceptibles de inscripción registral<sup>46</sup>, puede asegurarse la satisfacción de aquellos a través de la correspondiente anotación preventiva de embargo<sup>47</sup>.

Asimismo, el privilegio que ahora nos concierne también cede ante los *créditos salariales*, en la medida en que el artículo 32.1 del ET<sup>48</sup> recoge el llamado *superprivilegio* de aquellos «por los últimos treinta días de trabajo y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional», siendo los mismos preferentes «sobre cualquier otro crédito, aunque este se encuentre garantizado por prenda o hipoteca» (art. 32.1 *in fine* ET)<sup>49</sup>. Junto a ello, el artículo 9.2 de la LGP<sup>50</sup> prevé, en lo que atañe a los créditos relativos a la *Seguridad Social*, que estos y los «conceptos de recaudación conjunta y, en su caso, los recargos o intereses que sobre aquellos procedan» gozarán de la misma preferencia que los créditos públicos de la Hacienda Pública estatal, indicando, acto seguido, que «Cuando concurren créditos a favor de la Administración General del Estado con créditos por cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta, se imputarán a prorrata de su respectivo importe»<sup>51</sup>.

El tercer supuesto que puede tener lugar, en relación con la cuestión que nos ocupa, estaría configurado por aquellas situaciones en que la adquisición por parte de los acreedores concordatarios se produce con anterioridad a la correspondiente anotación preventiva de embargo por parte de la Hacienda Pública, si bien no se produce la inscripción hasta un momento posterior. En estos casos, el privilegio general que ostentan los créditos tributarios resultará efectivo frente a los titulares de cualquier derecho no inscrito —incluso aunque los mismos estuvieran anotados—<sup>52</sup> antes de que se hubiera practicado aquella por la Administración tributaria.

<sup>46</sup> Lo cual solo concierne a las titularidades reales. Véase, a estos efectos, el artículo 2 de la Ley Hipotecaria (Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946).

<sup>47</sup> En relación con las anotaciones preventivas, debe tenerse en cuenta —tal y como ha indicado LASARTE (*Derechos reales y Derecho hipotecario. Principios de Derecho civil V*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 334)—, que las mismas «tienen carácter transitorio (frente a la inscripción, que tendencialmente es estable) y tienen por misión fundamental advertir a eventuales terceros adquirentes que hay una situación jurídico-real en liza».

<sup>48</sup> Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

<sup>49</sup> Por su parte, el artículo 32.2 del ET establece que «Los créditos salariales gozarán de preferencia sobre cualquier otro crédito respecto de los objetos elaborados por los trabajadores mientras sean propiedad o estén en posesión del empresario».

<sup>50</sup> Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

<sup>51</sup> A juicio de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS («Artículo 77. Derecho de prelación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 586), la regla citada en el texto debe hacerse extensiva también a los tributos autonómicos y locales, por asimilación de sus privilegios crediticios a los estatales.

<sup>52</sup> Lo cual deriva del hecho de que tal anotación no supone un derecho real ni altera la naturaleza del crédito que garantiza, *cfr.*, GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 75. Y, en lo que respecta a la jurisprudencia, puede consultarse la Sentencia de la AP de Salamanca (FJ 2.º) (JUR 2003/73545).

Ahora bien, y de acuerdo con lo previsto en sede del artículo 170.2 de la LGT –en cuya virtud: «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 (...). 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»–, cuando alguno de los referidos acreedores pretendiera efectuar el cobro con preferencia a la Administración tributaria, deberá ejercitarse la correspondiente *tercería de mejor derecho* <sup>53</sup>.

A estos efectos, el artículo 64.1 del RGR <sup>54</sup> ha venido a prever que «Conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el *ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho* en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico» <sup>55</sup>.

Una vez indicado lo anterior, y en relación con la anotación preventiva de embargo, cabe señalar que la misma no es constitutiva del privilegio que se recoge en sede del artículo 77 de la LGT, sino que aquella «solo es el medio por el que toma vida y adquiere mayor eficacia» <sup>56</sup>. Junto a ello, es preciso poner de relieve, asimismo, que dicha anotación no puede alterar la naturaleza de los créditos tributarios, no viéndose sometidos estos últimos, por consiguiente, a las normas civiles e hipotecarias <sup>57</sup>, en la medida en que la preferencia de la Hacienda Pública debe ser entendida en

<sup>53</sup> A este respecto, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ («Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 317) han puesto de relieve que aunque la anotación preventiva de embargo suponga que la Administración tributaria puede hacer valer su preferencia para el cobro de sus créditos, dicho privilegio va a supeditarse al ejercicio de la tercería de mejor de derecho en los casos en que un tercer acreedor pretenda el cobro con preferencia a aquella. En esta línea, pueden consultarse los pronunciamientos de la AN de 31 de marzo de 2004 (FJ 3.º) (JT 2004/1002) y del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 29 de enero de 1999 (FJ 4.º) (JT 1999/1187).

<sup>54</sup> Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

<sup>55</sup> La letra cursiva es nuestra.

<sup>56</sup> ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E.: *Ibidem*. A estos efectos, ARRANZ DE ANDRÉS [«Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», *op. cit.*, pág. 1.365] ha venido a aclarar que ello no significa que la anotación preventiva de embargo no confiera ningún tipo de eficacia, puesto que ante dos anotaciones practicadas sobre un mismo bien, la preferencia, en principio, será para la más antigua, debiendo ejercer la oportuna tercería el titular del derecho surgido con anterioridad si quiere hacer valer su derecho. Asimismo, y en opinión de MUÑOZ MERINO (*Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, *op. cit.*, pág. 114), «la anotación preventiva no altera ni refuerza la situación jurídica anotada, si bien le dispensa una eficacia de la fe pública registral».

<sup>57</sup> En esta línea, GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 73) ha afirmado que «aunque el ejercicio del privilegio general se encauce a través de la anotación preventiva de embargo para hacer efectiva su preferencia frente a otros derechos inscritos, tal anotación preventiva de embargo no altera la naturaleza del crédito tributario, por lo que la forma de llevar a cabo esta anotación no debe supeditarse al régimen de derecho privado». En relación con esta cuestión, puede consultarse, asimismo, a ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», *op. cit.*, pág. 1.366.

relación con el grado de sus créditos y no de la fecha, «lo que implica que el crédito tributario será preferido a cualquier otro por la cualidad del ente titular del mismo, y con independencia de las fechas en que se hayan generado»<sup>58</sup>.

#### 4. EL PRIVILEGIO GENERAL DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN CASO DE CONCURSO

Tras haber efectuado el análisis de los rasgos característicos y del alcance del derecho de prelación general que se recoge en el seno del artículo 77.1 de la LGT y las consecuencias derivadas del mismo cuando la Hacienda Pública concorra con terceros acreedores en los procesos de ejecución singular, es el momento de abordar, a continuación, el estudio de dicha cuestión en *sede concursal*, examinando la eficacia del referido privilegio en este ámbito.

Ahora bien, y antes de proceder al examen de la hipótesis arriba mencionada, debemos indicar, ya desde este mismo momento, que la normativa concursal prevé una drástica reducción de los privilegios y preferencias en dicha sede, puesto que se parte del hecho de que «el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas»<sup>59</sup>, circunstancia esta que ha sido calificada, por parte de la doctrina, como *poda de privilegios*<sup>60</sup>.

Asimismo, y en lo que atañe a los créditos privilegiados –posición tradicional de la Hacienda Pública, como sabemos–, la LC contempla, también, la disminución de los mismos, los cuales se reducen en número e, incluso, se limitan en su cuantía a algunos de los habitualmente reconocidos, como los tributarios y las cuotas de la Seguridad Social (hasta el 50% de su importe en cada caso), y ello porque se pretende «evitar que el concurso se consuma con el pago de algunos créditos, y, sin desconocer el interés general de la satisfacción de estos, conjugarlo con el de la masa pasiva en su conjunto, a la vez que se fomentan soluciones de convenio que estén apoyadas por los trabajadores y la Administración pública en la parte en que sus créditos no gozan de privilegio»<sup>61</sup>.

Siendo esto así, en los casos en que la Hacienda Pública pretenda la satisfacción de sus créditos tributarios en sede concursal no resultará aplicable el derecho de prelación general recogido en el artículo 77.1 de la LGT, sino que debe atenderse al régimen jurídico que la normativa específica reguladora del proceso concursal prevé para los créditos de tal naturaleza, ya que a tenor de lo previsto en el artículo 89.2 *in fine* de la LC «No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

<sup>58</sup> ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», *op. cit.*, pág. 1.372.

<sup>59</sup> Exposición de motivos de la LC (apartado V).

<sup>60</sup> *Cfr.*, GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 72.

<sup>61</sup> Exposición de motivos de la LC (apartado V).

En efecto, el primer precepto citado en el párrafo precedente ha de aplicarse, en nuestra opinión, en los supuestos que conciernen al ámbito extraconcursal, debiendo hacerse valer la preferencia de los créditos tributarios en un procedimiento concursal en función de lo previsto en el seno del mismo; es más, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 55.1 de la LC, «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor»<sup>62</sup>.

De este modo, una vez iniciado el concurso, y salvo que con anterioridad al mismo se hubiera efectuado el embargo acordado, la Administración tributaria no podrá ni iniciar, ni continuar procedimientos de apremio contra el deudor, debiendo integrarse entre los acreedores a fin de poder hacer efectivo su crédito dentro del procedimiento concursal<sup>63</sup>, cuestión esta última que pasamos a analizar en los epígrafes siguientes.

#### 4.1. El alcance del privilegio de los créditos tributarios en el proceso concursal

A este respecto, cabe señalar, en primer lugar, que el artículo 77.2 de la LGT contempla una remisión a lo previsto en sede de la LC para los créditos tributarios en caso de *concurso*; más en concreto, se prevé que «En el *proceso concursal*, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal»<sup>64</sup>.

Ahora bien, y en relación con el tenor literal que presenta el precepto transcrito en el párrafo precedente, debe hacerse notar que el mismo ha sido modificado por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC<sup>65</sup>, y ello con la finalidad de terminar con la conflictividad que en el seno del mismo había originado su anterior redacción, en cuya virtud «En caso de *convenio concursal*, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a

<sup>62</sup> Por su parte, el artículo 164.2 de la LGT dispone que «En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa».

<sup>63</sup> En este sentido, el artículo 164.1 de la LGT prevé que «Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas: (...) b) *Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales* o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, *siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso*» (la letra cursiva es nuestra). En relación con esta cuestión, puede consultarse a MATA SIERRA, M.<sup>a</sup> T.: «Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 745; PITA GRANDAL, A. M.<sup>a</sup>: «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 791, y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 44 y ss.

<sup>64</sup> La letra cursiva es nuestra.

<sup>65</sup> BOE de 11 de octubre de 2011, núm. 245. En relación con la modificación indicada en el texto, la misma entrará en vigor el 1 de enero de 2012 (disp. final tercera de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC).

cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal»<sup>66</sup> (art. 77.2 LGT –antes de la referida reforma–).

En efecto, dicho precepto, de apariencia inocua, dio lugar a un importante debate en torno a si la remisión recogida en aquel concernía, en exclusiva, a las hipótesis en que el procedimiento concursal finalizaba en un convenio o, también, a los supuestos de liquidación del patrimonio del concursado<sup>67</sup>.

En este sentido, una parte de la doctrina y, sobre todo, la Administración tributaria habían venido a defender que la mención expresa al convenio concursal en el artículo citado dos párrafos más atrás implicaba que la LC no resultase aplicable cuando el oportuno procedimiento no concluía de tal modo, lo cual conllevaba que los privilegios de los créditos tributarios fuesen diversos en función del resultado de aquel<sup>68</sup>.

Así, los partidarios de esta interpretación fundamentaron la misma no solo en la literalidad de lo previsto en la LGT, sino, a su vez, en la enmienda presentada en el Senado durante la tramitación del Proyecto de Ley de la actual LGT, fruto de la cual se sustituyó la palabra *concurso* por *convenio concursal*<sup>69</sup>, y ello porque el texto que justificó dicha enmienda tenía el siguiente tenor: «La redacción del apartado 2, mencionando concurso en lugar de convenio concursal podía interpretarse como una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública con independencia de la suerte que corriera el proceso concursal, interpretación que no resultaría justificada para el caso de que el proceso entre en liquidación, puesto que en estos supuestos ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública. De esta forma, la preferencia establecida en el apartado 1 se mantendría para los supuestos de liquidación, pero no en aquellos en los que se suscriba un convenio concursal que incluya los créditos tributarios»<sup>70</sup>.

<sup>66</sup> La letra cursiva es nuestra.

<sup>67</sup> Debe recordarse que el convenio concursal constituye un acuerdo entre el deudor y sus acreedores consistente, por lo general, en una quita y/o espera de las deudas pendientes, siendo utilizado en aquellos supuestos en que el concursado aún tenga posibilidades de continuar con su actividad; mientras que a través de la liquidación se procede a la realización de los bienes del deudor y al reparto del haber líquido entre los acreedores, al considerarse la insolvencia de dicho sujeto definitiva y total, RUIZ BURSÓN, J.: «Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 113.

<sup>68</sup> A este respecto, CASAS AGUDO («La remisión a la legislación concursal contenida en el art. 77.2 LGT no resulta de aplicación en los supuestos de liquidación concursal», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, 2006, pág. 3.091) indicó que la LGT, desde que incorporó el segundo apartado de su artículo 77, «pasó de este modo a modular la eficacia prelativa del privilegio general de los créditos tributarios según la conclusión del procedimiento concursal por la que se opte», tesis esta seguida, asimismo, por MATA SIERRA, M.<sup>ª</sup> T.: «Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, *op. cit.*, págs. 744 y 745; SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *QF*, núm. 8, 2004, págs. 24 y 25, y VALERO LOZANO, N.: «La Ley General Tributaria y la normativa concursal», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, pág. 178 y por la AP de Málaga en su Sentencia de 12 de mayo de 2010 (FJ 3.º) (JUR 2010/371950).

<sup>69</sup> A estos efectos, cabe señalar que el artículo 77.2 del Proyecto de Ley de la actual LGT, antes de que se presentase la referida enmienda en el Senado, establecía que «En caso de concurso, los créditos tributarios, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal» (BOCG, Congreso de los Diputados, VII legislatura, serie A, núm. 155-1, 6 de junio de 2003).

<sup>70</sup> Enmienda del Senado número 332 del Grupo Parlamentario Popular (BOCG, Senado, VII legislatura, serie II, núm. 157 E, 21 de octubre de 2003).

Por su parte, el texto arriba transcrito sirvió también para entender que la LGT había derogado a la LC en lo relativo a esta cuestión —en concreto, en lo dispuesto en sede del art. 91.4.º de la última Ley citada—, lo cual era posible, a juicio de los defensores de esta teoría, por el carácter especial y posterior de aquella <sup>71</sup>.

No obstante lo anterior, un segundo grupo de autores consideró que el régimen jurídico de los privilegios de los créditos tributarios en sede concursal era el contemplado en la propia LC, con independencia del modo de finalización del concurso <sup>72</sup>, tesis esta que, en nuestra opinión, era la que debía prevalecer a la hora de interpretar lo previsto en el seno del artículo 77.2 de la LGT, y ello por los siguientes *motivos*.

En primer lugar, porque solo de este modo quedaba respetada la finalidad de la LC al reducir los privilegios de los acreedores en concurso, limitando las excepciones al principio de la *par conditio creditorum*. A este respecto, y como bien vino a indicar PITA GRANDAL, entender que el precepto arriba citado redefinía el contenido de dicha Ley, al sustituir la referencia al «concurso» por «convenio», y que ello suponía que el privilegio general no procedía solo cuando la Hacienda Pública suscribía este último, daba lugar a que la normativa concursal perdiese toda su identidad <sup>73</sup>.

De acuerdo con ello, es preciso señalar que si se optaba por aplicar el artículo 77.2 de la LGT solo cuando el concurso terminaba en convenio, en las hipótesis de liquidación del patrimonio del concursado no podría aplicarse ningún precepto de la LC, ni siquiera los relacionados con la clasificación de los créditos, lo cual no podía reputarse sino como una incoherencia <sup>74</sup>.

Por lo tanto, y a fin de buscar una integración de la LC y de la LGT, vino a entenderse que esta última norma solo recordaba, en el seno del mencionado precepto, que en caso de convenio la Hacen-

<sup>71</sup> Cfr., MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *op. cit.*, pág. 32.

<sup>72</sup> A estos efectos, RUIZ BURSÓN («Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 113) vino a indicar, en relación con esta cuestión, que «el silencio de la norma tributaria respecto a la fase de liquidación obedece a la idea de que, cuando se adopte esta solución, es la propia Ley Concursal la que establece una serie de normas que regulan la clasificación de los créditos y el orden de prelación en el cobro». La tesis expuesta en el texto es compartida, asimismo, por las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 2.º) (RJ 2010/7300), 29 de septiembre de 2010 (FJ 5.º) (RJ 2010/7297), de los Juzgados de lo Mercantil de Alicante de 24 de septiembre de 2009 (FJ 3.º) (AC 2009/2102), Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 1.º) (AC 2005/1113), Málaga de 13 de abril de 2009 (FJ 3.º) (JUR 2009/231850) y 15 de marzo de 2006 (FJ 2.º) (AC 2006/443), Oviedo de 28 de febrero de 2006 (FJ 3º) (AC 2006/307) y de la AP de Asturias de 22 de diciembre de 2006 (FJ 2.º) (JUR 2007/38007), Córdoba de 11 de junio de 2007 (FJ 1.º) (JUR 2007/358425), Guadalajara de 17 de junio de 2010 (FJ 4.º) (AC 2010/1066) y Toledo de 14 de enero de 2010 (FJ 2.º) (JUR 2010/83199).

<sup>73</sup> PITA GRANDAL, A. M.ª: «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, *op. cit.*, pág. 790. En este sentido, PÉREZ ROYO [«El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *QF*, núm. 1, 2007, pág. 15] ha puesto de relieve que lo que se pretende con la reducción de los privilegios en sede concursal es evitar, como venía sucediendo con anterioridad, que el concurso quede consumido (en la liquidación) con el pago de algunos créditos, normalmente los de la Hacienda Pública y los que conciernen a la Seguridad Social.

<sup>74</sup> PÉREZ ROYO, F.: «El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, págs. 15 y 16.

da Pública se encontraba en una posición de acreedor privilegiado en los términos de la LC, pero ello no implicaba entender que la referencia al convenio era excluyente de la liquidación, y ello, además, si teníamos en cuenta que respecto al resto de créditos de Derecho público y de la Seguridad Social no existía una previsión similar <sup>75</sup>.

Sea como fuere, lo cierto es que resultaba, cuando menos sorprendente, que no se hubiese buscado una mínima coordinación entre las referidas normas, evitándose así la contradicción puesta de relieve, más aún cuando las mismas se tramitaron prácticamente en idéntico periodo temporal, ya que la actual LGT se aprobó en diciembre de 2003, entrando en vigor el 1 de junio de 2004 <sup>76</sup>, mientras que la LC, habiéndose aprobado en julio de 2003, su entrada en vigor se produjo el 1 de septiembre de 2004 <sup>77</sup>.

En consecuencia, y a la vista de todo lo indicado, podemos afirmar, sin lugar a dudas, que la actual reforma del artículo 77.2 de la LGT no puede reputarse más que positiva, en el sentido de que la misma va a permitir, ahora ya sin ningún tipo de controversias, aplicar lo previsto en la propia LC tanto en los supuestos de convenio como de liquidación concursal.

Así pues, es el momento de abordar cuál es el régimen jurídico de los créditos tributarios en el proceso concursal, examinando la clasificación de los mismos en esta sede, cuestión esta que pasamos a estudiar a continuación.

#### 4.2. La clasificación de los créditos tributarios en el concurso

Procediendo en este sentido, cabe señalar, en primer lugar, que la LC califica, a efectos del concurso, a los créditos contenidos en la lista de acreedores en privilegiados, ordinarios y subordinados (art. 89.1); por tanto, los créditos de naturaleza tributaria deberán incluirse, en dicho ámbito, en alguna de estas tres categorías. Asimismo, el apartado segundo del artículo 89 de la citada Ley viene a precisar que «Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor», estableciendo, a estos efectos, su apartado tercero que «Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en esta Ley como privilegiados ni como subordinados».

Siendo la arriba indicada la clasificación que efectúa la normativa concursal de los créditos de tal naturaleza, es preciso determinar cómo opera esta última en lo que atañe, en exclusiva, al ámbito tributario.

<sup>75</sup> PÉREZ ROYO, F.: «El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, pág. 13 y ss., opinión compartida, a su vez, por GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, IEF, Madrid, 2008, pág. 847.

<sup>76</sup> Disposición final undécima de la LGT.

<sup>77</sup> Disposición final trigésima quinta de la LC.

#### 4.2.1. Los créditos concursales con privilegio especial y con privilegio general

A este respecto, y en relación con los créditos con *privilegio especial*, estos se enumeran en el artículo 90.1 de la LC, resultando de interés, en lo concerniente a los créditos tributarios, lo previsto en su punto primero, a tenor del cual: «Son créditos con privilegio especial: 1.º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados», efectuándose el pago de los mismos «con cargo a los bienes y derechos afectos, ya sean objeto de ejecución separada o colectiva» (art. 155.1 LC) <sup>78</sup>.

Así pues, cabe entender que dicha calificación abarcará a los créditos tributarios garantizados con hipoteca legal tácita, atendiendo a lo establecido en el artículo 78 de la LGT, o bien por el derecho de afección recogido en sede del artículo 79 de la referida Ley <sup>79</sup>, siendo el efecto esencial derivado de dicho privilegio la posibilidad de poder realizar aquellos al margen del concurso <sup>80</sup>.

Por su parte, y en lo que respecta a los créditos concursales con *privilegio general*, es el artículo 91 de la LC el que recoge la enumeración de los mismos, debiendo diferenciar, a estos efectos, el régimen jurídico establecido en los apartados segundo y cuarto de aquel, puesto que se contempla un tratamiento diverso en función de que los créditos tributarios conciernan a cantidades derivadas de retenciones o no.

En este sentido, el artículo 91.2.º de la LC prevé que «Son créditos con privilegio general: 2.º Las cantidades correspondientes a *retenciones tributarias* y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal» <sup>81</sup>, y ello por la totalidad de su importe, siendo aquellas, a su vez, preferentes en caso de liquidación respecto del resto de créditos tributarios –a los cuales se hace alusión en el apartado 4.º del precepto mencionado en el párrafo precedente– <sup>82</sup>, régimen aquel que también ostentan los *ingresos a cuenta por retribuciones en especie*, pero no las cuotas por

<sup>78</sup> Por su parte, el artículo 155.3 de la Ley citada en el texto prevé que «Si un mismo bien o derecho se encontrase afecto a más de un crédito con privilegio especial, los pagos se realizarán conforme a la prioridad temporal que para cada crédito resulte del cumplimiento de los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros. La prioridad para el pago de los créditos con hipoteca legal tácita será la que resulte de la regulación de esta».

<sup>79</sup> Asimismo, y como ha indicado GARCÍA GÓMEZ («La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, op. cit., pág. 834), también ostentarán dicha clasificación cualquier otro crédito garantizado en los términos que establece la propia LC, siendo frecuente encontrarnos, en el ámbito tributario, con créditos garantizados con hipoteca voluntaria ligados a un aplazamiento o a una suspensión de la ejecución del crédito.

<sup>80</sup> Ahora bien, en estos casos deberán tenerse en cuenta las limitaciones previstas en la propia LC, en concreto, en su artículo 56.1, a cuyo tenor: «Los acreedores con garantía real sobre bienes del concursado afectos a su actividad profesional o empresarial o a una unidad productiva de su titularidad no podrán iniciar la ejecución o realización forzosa de la garantía hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación».

<sup>81</sup> La letra cursiva es nuestra.

<sup>82</sup> A estos efectos, el artículo 156 de la LC establece que «Deducidos de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa y con cargo a los bienes no afectos a privilegio especial o al remanente que de ellos quedase una vez pagados estos créditos, se atenderá al pago de aquellos que gozan de privilegio general, por el orden establecido en el artículo 91 y, en su caso, a prorrata dentro de cada número».

tributos repercutidos<sup>83</sup>. En relación con esta cuestión, cabe señalar que esta diferencia de trato radica en el daño que para la recaudación se produce cuando el retenedor entra en el concurso<sup>84</sup>.

Junto a lo anterior, el artículo 91.4.º de la LC viene a disponer que también ostentan la condición de créditos con *privilegio general* «Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe»<sup>85</sup>.

A tenor de lo indicado en los párrafos precedentes, aquellos créditos tributarios que no puedan circunscribirse en el presupuesto contemplado en el punto segundo del artículo 91 de la LC se considerarán créditos con privilegio general, pero solo por la *mitad* de su importe, siendo dicha reducción, precisamente, la que constituye el elemento esencial de la reforma concursal sobre los créditos públicos, ya que con ella han pretendido limitarse las excepciones a la *par conditio creditorum*.

Siendo esto así, es necesario determinar, a continuación, cuáles son los diversos conceptos que se encuentran comprendidos en la esfera del referido privilegio y, ya con posterioridad, cómo resulta aplicable el mencionado porcentaje del 50 por 100. A este respecto, y en relación con la primera cuestión, es indudable que van a ostentar la condición de créditos con privilegio general las cantidades derivadas de la cuota sensu stricto, de los recargos sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, de los pagos fraccionados y de los ingresos a cuenta (a excepción de lo indicado anteriormente)<sup>86</sup>.

En lo que atañe ya a la segunda de las cuestiones arriba aludidas, cabe señalar que la Administración tributaria ha venido entendiendo que deben incluirse en la base del cálculo del referido porcentaje todos los créditos de los que la misma sea titular, resultando, de este modo, una cantidad mayor de la que correspondería si se excluyesen de dicho cómputo aquellos conceptos considerados bien créditos con privilegio especial o general del artículo 91.2.º de la LC, o bien subordinados<sup>87</sup>. Dicha interpretación no puede reputarse, a nuestro modo de ver, correcta, y ello porque si un deter-

<sup>83</sup> Asimismo, para PÉREZ ROYO [«El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, pág. 13] los pagos fraccionados no quedan incluidos en el régimen jurídico previsto para los créditos con privilegio general del artículo 91.2.º de la LC, sino en sede del artículo 91.4.º de la citada Ley.

<sup>84</sup> A este respecto, GARCÍA GÓMEZ («La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, pág. 836) ha puesto de relieve que dicho efecto negativo en las arcas de la Hacienda Pública deriva del hecho de que «en la mayor parte de los casos de insolvencia, el retenedor habrá practicado efectivamente la retención pero no la habrá ingresado. Al mismo tiempo, el retenido habrá eventualmente deducido ese importe al presentar su respectiva autoliquidación».

<sup>85</sup> La letra cursiva es nuestra.

<sup>86</sup> Por su parte, los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea y del periodo ejecutivo ostentan, como a continuación expondremos, la condición de créditos subordinados.

<sup>87</sup> *Cfr.*, CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *Carta Tr.*, núm. 22, 2010, págs. 7 y 8; GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, pág. 838; MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *op. cit.*, pág. 47.

minado crédito ya goza de un privilegio concreto este debe excluirse de la cuantificación de otro, puesto que, en caso contrario, aquel se vería doblemente privilegiado.

De acuerdo con ello, entendemos que el límite del 50 por 100, relativo al privilegio general recogido en sede del artículo 91.4.º de la LC, no deberá aplicarse sobre aquellos créditos tributarios calificados con privilegio especial (art. 90.1.1.º) o con privilegio general por la totalidad de su importe (art. 91.2.º), excluyéndose también de aquel los créditos concursales subordinados (art. 92). Así pues, una vez excluidas dichas cuantías del referido porcentaje este último tendrá que computarse sobre la cantidad restante, debiendo considerarse a la parte sobrante como un crédito ordinario o común del concurso<sup>88, 89</sup>.

#### 4.2.2. Los créditos concursales ordinarios y subordinados

En relación con los créditos concursales de carácter *común u ordinario* de los que sea titular la Hacienda Pública, los cuales deberán satisfacerse tras los privilegiados<sup>90</sup>, cabe señalar que serán, por exclusión, todos aquellos que no ostenten la condición de créditos con privilegio especial –en nuestro caso, los previstos en el art. 90.1.1.º LC–, así como los que no se hayan clasificado como créditos con privilegio general por la totalidad de su importe –esto es, y en lo que ahora nos atañe, los del art. 91.2.º de la citada Ley–, ni, tampoco, el 50 por 100 de las cantidades derivadas de los créditos a los que hace alusión el apartado cuarto de este último precepto, ni los subordinados (art. 92).

Por su parte, también tendrán la consideración de créditos comunes aquellos créditos de Derecho privado que correspondan a la Administración tributaria, siempre que no se trate de intereses y de sanciones, dado que ambos conceptos constituyen créditos subordinados.

Atendiendo a la última de las clasificaciones de los créditos concursales, los *subordinados*, es el artículo 92 de la LC el precepto que viene a recoger una enumeración de los mismos, debiendo efectuarse el abono de aquellos una vez satisfechos los créditos privilegiados y los ordinarios<sup>91</sup>.

<sup>88</sup> Cfr., CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *op. cit.*, pág. 5 y ss.; GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, pág. 838. Por su parte, GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 72) considera, en relación con el referido límite del 50 por 100, que este debería haberse previsto sobre el total del activo, puesto que el establecimiento de dicho criterio cuantitativo implica someter simultáneamente al mismo crédito a un tratamiento completamente diferenciado, como ordinario en una parte y privilegiado en otra.

<sup>89</sup> Véanse, ya en sede de nuestros tribunales, las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 4.º) (RJ 2010/7300) y del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 3.º) (AC 2005/1113).

<sup>90</sup> A estos efectos, el artículo 157.1 de la LC dispone que «El pago de los créditos ordinarios se efectuará una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados. El juez, a solicitud de la administración concursal, en casos excepcionales podrá motivadamente autorizar la realización de pagos de créditos ordinarios con antelación cuando estime suficientemente cubierto el pago de los créditos contra la masa y de los privilegiados (...)».

<sup>91</sup> Así lo prevé el artículo 158.1 de la LC, en cuya virtud: «El pago de los créditos subordinados no se realizará hasta que hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos ordinarios».

A este respecto, y en referencia a los créditos de naturaleza tributaria, el precepto arriba citado hace alusión, de forma expresa, a los *recargos*, a los *intereses* y a las *sanciones*. Así pues, y en relación con las dos primeras de dichas prestaciones, viene a establecerse que son créditos subordinados «Los créditos por *recargos e intereses de cualquier clase*, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía» (art. 92.3.º LC)<sup>92</sup> y, en lo que concierne a la tercera, se menciona a «Los créditos por multas y demás *sanciones pecuniarias*» (art. 92.4.º LC)<sup>93</sup>.

De acuerdo con ello, es posible afirmar, en relación con los referidos intereses, que los mismos van a calificarse, en el seno del concurso, como créditos subordinados, siendo aquellos todos los intereses previos y los moratorios, pero no los que correspondan a créditos con garantía real hasta donde alcance el valor de la misma, lo cual resulta conforme con lo indicado en la propia exposición de motivos de la LC, en donde se ha puesto de relieve 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 la Seguridad Social»<sup>94</sup>.

Siendo esto así, cabe señalar, en lo que atañe a la mención a los recargos en sede concursal, que esta comprende tanto a los *recargos por declaración extemporánea* –recogidos en el art. 27 LGT– como a los *recargos del periodo ejecutivo* –previstos en el art. 28 de la citada Ley–.

A estos efectos, y partiendo de la base de que la actual LC alude a dichos recargos junto a los intereses, consideramos que ello se debe al hecho de que el legislador ha atendido al carácter accesorio de este tipo de prestaciones –respecto de la obligación tributaria principal (art. 25.1 LGT)– y no a su verdadera naturaleza, la cual es, en nuestra opinión, sancionatoria –en determinados casos– y mixta –en otros–<sup>95, 96</sup>.

A la vista de las consideraciones efectuadas, estimamos que los recargos mencionados dos párrafos más atrás, además de ostentar la consideración de créditos concursales subordinados, deberían ser equiparados, *lato sensu*, a las sanciones, incluyéndose, por tanto, en el apartado cuarto del artículo 92 de la LC<sup>97</sup>. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el citado precepto no alude, en

<sup>92</sup> La letra cursiva es nuestra.

<sup>93</sup> La letra cursiva es nuestra. A este respecto, es preciso indicar que la alusión a los recargos en el precepto transcrito en el texto es consecuencia de la reforma de la LC operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

<sup>94</sup> Exposición de motivos de la LC (apartado V).

<sup>95</sup> En relación con esta cuestión, nos remitimos a lo indicado en el epígrafe 3.2.2.

<sup>96</sup> *Cfr.*, en este mismo sentido, a VARONA ALABERN, J.E.: «Privilegios del crédito tributario y distintos componentes de la deuda tributaria. Especial referencia a la quiebra», *op. cit.*, pág. 487 y ss., y CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, *op. cit.*, pág. 217.

<sup>97</sup> En este sentido, GARCÍA GÓMEZ («La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, págs. 843 y 844) ha considerado correcta la clasificación de los recargos por declaración extemporánea en sede del artículo 92.4.º de la LC, dado el «fundamento que dio lugar a la aparición de este tipo de recargos, como alternativa a las sanciones»; ahora bien, y en lo que atañe a los recargos del periodo ejecutivo, en opinión del mencionado autor existen diversos argumentos que justifican la inclusión de los mismos tanto en el apartado tercero, como en el cuarto del artículo 92 de la citada Ley. A juicio de MALVÁREZ PASCUAL y SÁNCHEZ PINO («La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *op. cit.*, págs. 44 y

exclusiva, a las sanciones derivadas del ejercicio del *ius punendi* del Estado, sino que utiliza la expresión «demás sanciones pecuniarias», debiendo entenderse por tales toda pena impuesta al que infringe la ley<sup>98</sup>, siendo este, precisamente, el propósito de dichas prestaciones<sup>99</sup>.

Con independencia de lo anterior, y ya para finalizar, únicamente resta indicar que el pago de los créditos concursales calificados como subordinados se realizará por el orden establecido en el seno del artículo 92 de la LC y, en su caso, a prorrata dentro de cada número (art. 158.2 LC), abonándose todos aquellos en último lugar, originándose así, en relación con dichas cantidades, el efecto contrario al que se origina en el ámbito de los créditos privilegiados<sup>100</sup>.

---

45) y de CALVO VÉRGEZ («El crédito tributario en el proceso concursal», *op. cit.*, pág. 21), los recargos que ahora nos conciernen deben incluirse en el artículo 92.3.º de la LC, junto con los intereses. En contra de esta tesis se ha pronunciado VALERO LOZANO («La Ley General Tributaria y la normativa concursal», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 175), quien considera a los referidos recargos créditos tributarios con privilegio general.

<sup>98</sup> Así, el Diccionario de la Real Academia Española define a las sanciones (en su cuarta acepción) como el «mal dimanado de una culpa o yerro y que es como su castigo o pena».

<sup>99</sup> Véanse, a este respecto, las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 3.º) (RJ 2010/7300) y del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 2.º) (AC 2005/1113).

<sup>100</sup> Cfr., CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *op. cit.*, pág. 23.