

Sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Málaga, de fecha 15 de marzo de 2006: «I. ANTECEDENTES DE HECHO. PRIMERO. A este juzgado fue turnada demanda incidental presentada por la Agencia Tributaria (AEAT) en la que solicitaba que se le reconozca el privilegio establecido en el artículo 77 de la LGT, como consecuencia del cambio operado al dejarse sin efecto la fase de convenio y abrirse la de liquidación. SEGUNDO. Admitido el incidente y dado traslado a la administración concursal y al concursado, contestó la primera oponiéndose. TERCERO. Citados a la vista legalmente prevista comparecieron el impugnante y la administración concursal quienes se ratificaron en sus escritos y alegaron lo que a su derecho convenía, quedando concluso para dictar sentencia.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO. PRIMERO. La primera delimitación necesaria parte de la propia demanda iniciando el incidente en relación a los artículos 194 de la Ley Concursal y 399 de la Ley de Enjuiciamiento Civil . La administración tributaria recoge en su petitum que los créditos tributarios incluidos en la lista definitiva de acreedores sean calificados y se les reconozca el privilegio establecido en el artículo 77 LGT como consecuencia del cambio de la fase de convenio a la fase de liquidación. Es evidente que dicho petitum resulta indeterminado por dos razones: En primer lugar porque no recoge en dicha demanda cuales son estos privilegios. En segundo lugar porque el artículo 77 LGT, como veremos, no recoge ningún privilegio para la administración tributaria.

Lo que reconoce el artículo 77 LGT es una "prelación" y no un privilegio, en su apartado primero que ninguna relación tiene con la normativa concursal y es en su apartado segundo en donde se recogen los efectos de sus créditos en la fase de convenio y no en otra. No obstante, este juzgador no es ajeno a la doctrina que se viene generando, tras la aprobación de la citada norma tributaria, en torno a la clasificación de créditos y a la incidencia del artículo 77.2 LGT en el marco concursal que la administración tributaria defiende como verdadera reclasificación de créditos. En función de ello procede realizar el siguiente análisis. El objeto del procedimiento lo constituye la interpretación del artículo 77.2 de la Ley General Tributaria de 2003, en torno a su propio contenido que reproducimos:

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 78 y 79 de esta ley.

2. En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Hemos de partir de la situación concursal en la que nos encontramos que es concretamente la fase de liquidación, ya abierta y que motiva a la AEAT a generar el presente incidente partiendo de la interpretación que magistralmente expuso en el acto de juicio oral en cuanto señalaba criterios sistemáticos, literales e histórico-legislativos para entender que el apartado segundo del artículo 77 LGT permitía la clasificación de créditos conforme a la ley concursal cuando se terminara mediante convenio el proceso concursal y en lo que respecta a los créditos de la hacienda pública. En caso de liquidación la clasificación y privilegios partirían del citado precepto recogiendo los privilegios conforme al apartado primero del mismo. A ello se opone la administración concursal quien alega la propia dicción del artículo 89.2 LC por cuanto no se

reconocerán más privilegios que los que establece la norma concursal y el sometimiento a dicha norma conforme a la Disposición adicional octava de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO. Es evidente que la interpretación que se realiza del artículo 77.2 LGT lo es a contrario sensu de lo que dice el precepto pero que de ningún modo puede llevar al resultado que señala la administración tributaria. Ni la interpretación literal, ni la sistemática o complementaria, ni la histórica legislativa nos lleva a reclasificar los créditos de la administración tributaria cuando nos encontramos con la fase de liquidación bien sea ad initio (porque la hubiere solicitado el deudor) o con posterioridad por no haberse aprobado o presentado ninguna propuesta de convenio y se hubiere abierto la fase de liquidación. Lo que dice el 77.2 LGT es precisamente lo que recoge la letra del mismo, es decir que los créditos tributarios afectados por el convenio aprobado quedarán sometidos a la Ley 22/2003, concursal. Es evidente que el legislador ha tenido en cuenta dicha matización, puesto que a lo largo del texto de la ley general tributaria se recogen afectaciones de los créditos tributarios, durante la tramitación del concurso, que finalmente se distinguirán en cuanto a si están recogidos o no en el convenio concursal pues, es lógico, el convenio que afecte a dichos créditos cuando la administración tributaria se hubiere sometido a este produce eficacia novatoria (136 LC). Es decir, cuando se trata de créditos tributarios y la administración no hubiera utilizado su derecho de abstención el contenido del convenio vinculará a dicho acreedor (si es ordinario y subordinado) y producirá efectos novatorios (136 LC) respecto de los privilegiados y quedarán extinguidos, en cuanto les alcance, los ordinarios y subordinados. A partir de lo anterior puede comprenderse que el legislador señale claramente que si dichos créditos están afectados por el convenio aprobado se sujetarán a lo que dispone la ley concursal en cuanto a dicha extensión subjetiva y eficacia novatoria que hemos señalado. El resto de los créditos, es decir, aquellos que no resultan afectados por el convenio -como créditos tributarios- gozarán de los instrumentos que desarrolla la ley general tributaria a lo largo de su articulado o se operará, respecto de ellos, los efectos que también recoge y que se concretan en:

Conforme al artículo 68.6.2º LGT comienza nuevamente el cómputo del plazo de prescripción: Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia. En caso de concurso y aprobación de convenio el efecto es, por tanto, que se someten al mismo y a la ley general tributaria. Cuando no exista ese convenio y por tanto estaremos en fase de liquidación, el efecto es la reanudación del plazo de prescripción.

Conforme al artículo 164.4 LGT los créditos tributarios gozan, cuando son privilegiados, de un derecho de abstención y ello permitirá, no obstante, que en la fase de convenio -en el convenio mismo- se lleguen a acuerdos en los términos recogidos en dicho precepto: El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en

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

El artículo 77.2 LGT se completa con otras normas, por tanto, de la ley general tributaria, señalando que los créditos tributarios a los que alcance el convenio se sujetarán a la ley concursal y en su defecto podrán utilizar los instrumentos que recoge la normativa tributaria, pues es evidente que, tras el convenio, podrán existir créditos que no se sujeten al mismo en cuyo caso dejarán de estar sujetos a lo previsto en la ley concursal o, en su caso, tras la apertura de la fase de liquidación (mejor dicho tras la no aprobación de un convenio) dichos créditos se instrumentarán teniendo en cuenta que el plazo de prescripción comienza de nuevo.

TERCERO. No podemos entender, por tanto, que el artículo 77.2 LGT suponga un revulsivo, un cambio en la clasificación de créditos esencialmente por tres razones:

Primero, porque el artículo 89.2 LC recoge expresamente que "no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esta reconocido en esta ley".

En segundo lugar, porque la disposición adicional octava de la propia ley general tributaria recoge -en referencia a los procesos concursales- que "Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento" lo que nos remitiría a lo previsto en el anterior precepto y en la clasificación que establecen los artículos 89 y siguientes de la Ley Concursal.

En tercer lugar, porque la referencia que hace el artículo 77.2 LGT lo es sólo respecto de los créditos tributarios afectados por el convenio y no a ninguno más.

CUARTO. En la interpretación sistemática del precepto hemos de tener en cuenta, igualmente, el encuadramiento del artículo 77 LC que lo es en el momento en que se habla de "Garantías de la deuda Tributaria" (Sección 5ª) y para ello recoge dos apartados, uno referido a los privilegios de la administración tributaria cuando concurra con otros acreedores (77.1 en procedimientos de ejecución singular o universal) y otro referido a concretos créditos en el proceso concursal en determinado momento: 1. Se refiere al supuesto de un proceso concursal; 2. Se refiere sólo a los créditos tributarios afectados por el convenio; y 3. Se refiere sólo a dichos créditos en el momento en que se apruebe un convenio. El resto de los supuestos, momentos o situaciones del concurso no resultan afectados salvo en las dos previsiones que hemos señalado anteriormente (artículos 68 y 164 LGT) y es evidente que quedan fuera del concurso pues así se deriva tanto de la ley concursal como de la ley general tributaria.

QUINTO. Es evidente que razones prácticas, de seguridad jurídica, sistemáticas y procesales nos llevan también a determinar que no es posible el planteamiento de reclasificación de créditos fuera del momento procesal oportuno previsto por la ley concursal y que culminan con la lista definitiva presentada en virtud del informe de los administradores concursales y las impugnaciones resueltas (art. 96 LC). Tras la situación concreta que se determina con la aprobación del informe de la administración concursal tras las impugnaciones o, en su defecto, tras el transcurso del plazo para impugnar si no las hay dicho listado y clasificación sirve tanto para la aprobación del convenio (109,128 LC), para la determinación de los acreedores y sus privilegios a los efectos de adhesiones (108 LC), constitución de la junta (116 LC), derecho de asistencia (118 LC) o derecho de voto (122 y ss) y mayorías necesarias (124 C). Por otro lado dicha lista es la misma que se tiene en cuenta a efectos de liquidación conforme a los artículos 148 y siguientes de la ley concursal y no otra.

SEXTO. Otros argumentos que pueden servir al objeto de resolver la citada cuestión planteada son los recogidos, entre otras, en la Sentencia del Jdo. Mercantil Nº 1, Madrid, S 5-7-2005, nº autos 49/2004 que extractamos y que este juzgado comparte y

que resuelven los mismos puntos vertidos por la Agencia Tributaria en el presente supuesto: "Como hemos comprobado, la primera cuestión que se plantea es la relativa al alcance del artículo 77.2 LGT en aquellos supuestos en los que el concursado ha manifestado su voluntad de que se proceda a la liquidación de su patrimonio para, con su producto, hacer pago a los acreedores. El tenor del precepto cuya aplicación se postula es el siguiente: "En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal".

El artículo 77 LGT es el primer precepto de la Sección 5ª Capítulo IV Título II de la Ley General Tributaria, titulada "Garantías de la deuda tributaria". En el número 1 del referido precepto se contempla la situación de los créditos de la Hacienda Pública en los supuestos de ejecución singular. El número 2 -como hemos visto- hace referencia a las consecuencias que la ley tributaria prevé para aquellos casos en que, iniciada la ejecución universal, se alcance un convenio. La Agencia Tributaria, sobre la base de tal precepto, y haciendo una lectura a contrario sensu, pretende que cuando no sea posible la terminación del proceso mediante el convenio, se le reconozca el mismo derecho de preferencia que para los supuestos de ejecución singular prevé el núm. 1 del citado precepto, excluyendo el régimen específico de la Ley Concursal.

Sin embargo, no es ésta la conclusión a la que se llega de una lectura detenida del precepto en el que se ampara la Agencia Tributaria. El artículo 77.2 LGT establece que para caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio quedarán sometidos a lo dispuesto en la Ley Concursal -debe entenderse en todo aquello que es relativo a la eficacia del convenio (Sección 7ª Capítulo I Título V), y al cumplimiento del convenio (Sección 8ª Capítulo I Título V)-. Desde un prisma gramatical la norma significa que sólo quedan excluidos de las previsiones de la Ley Concursal aquellos créditos no afectados por el convenio. A propósito, debemos recordar que la Agencia Tributaria, como titular de créditos privilegiados, puede hacer uso de su derecho de abstención, lo cual impedirá que los créditos privilegiados de que sea titular queden afectados por los términos del convenio (artículo 123.1 LC). Es en este sentido cómo debe ser interpretado el artículo 77 LGT.

3. No puede entenderse que sea válida la tesis de la Agencia Tributaria consistente en que para el caso en que el proceso concursal desemboque en la fase de liquidación el régimen de todos sus créditos será el previsto en el artículo 77.1 LGT. Son varias las razones que se constituyen en obstáculo para que esta interpretación pueda prosperar. En primer lugar, la improcedencia de interpretar las normas a sensu contrario con carácter general. En efecto, las interpretaciones a contrario sensu no siempre son acordes con los resultados perseguidos por la norma. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para llegar a la conclusión que pretende con su demanda incidental, parte de una interpretación a contrario sensu de lo que dice el artículo 77.2 LGT. La Agencia Tributaria precisa acudir a este expediente porque el legislador no ha explicitado en el artículo 77 LGT que, para el caso de liquidación, los créditos tributarios no quedan sometidos a lo establecido en la Ley Concursal. Para poder llegar a dicha conclusión es imprescindible hacer uso del razonamiento que lleva a cabo la Agencia Tributaria, y que consiste en entender que al afirmar la Ley General Tributaria que en caso de convenio los créditos tributarios quedan sometidos a la Ley Concursal, ocurre lo contrario en caso de liquidación. Como acabamos de comprobar, el mecanismo interpretador de la norma del que hace uso la Agencia Tributaria no es adecuado para extraer su verdadero sentido. Pero es que, además, se oponen a la validez de su interpretación: a) el texto del artículo 89.2 LC; y b) una interpretación sistemática del artículo 77 LGT.

4. El inciso final del artículo 89.2 LC establece que "no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley". Si partimos del hecho que la Ley Concursal no puede impedir la aplicación de la teoría general sobre la derogación tácita de las normas (artículo 2.2. C.C.), colegiremos que dicho inciso es un mandato dirigido al intérprete con el fin de que adecue el sentido de eventuales normas extraconcursales relativas a privilegios crediticios concursales, a la letra y espíritu de la Ley Concursal. En efecto, la Ley Concursal no puede dejar sin efecto los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico relativos a la derogación tácita de las normas. Pero no hay duda que el inciso final del artículo 89 LC impone un criterio que impide llevar a cabo una interpretación extensiva de las normas extraconcursales de las que se pudiera desprender algún privilegio no contemplado por la Ley Concursal. Retomando la tesis de la Agencia Tributaria, no podemos olvidar que la interpretación a contrario sensu supone extender la eficacia de la norma a supuestos no expresamente previstos en la misma. Y, en este sentido, no cabría llevar a cabo esta clase de interpretaciones en aplicación de lo dispuesto en el último inciso del artículo 89.2 LC. Este precepto exige al intérprete la búsqueda de un sentido de la norma posterior que sea acorde con la Ley Concursal.

5. La interpretación sistemática del precepto también pugna con la tesis sostenida por la Agencia Tributaria. Según la Agencia Tributaria en caso de liquidación los créditos tributarios no quedan sometidos a lo dispuesto en la Ley Concursal, sino al régimen del artículo 77.1 LGT. Sin embargo, esta posibilidad es de difícil aplicación práctica, puesto que la opción por la liquidación no se hace en todos los casos desde el momento inicial de la solicitud sino que, de ordinario, sólo se conocerá una vez finalizada la fase común. Del artículo 143 LC se desprende que la fase de liquidación se puede abrir, entre otros casos, si no se ha presentado en el plazo de los cuarenta días anteriores a la celebración de la Junta, o si en la Junta no se acepta ninguna de las propuestas de convenio presentadas, o si se rechaza por resolución judicial la propuesta aceptada por la Junta. Es obvio que en tales casos la lista de acreedores debe de haberse conformado según los criterios establecidos en la Ley Concursal, y no según lo previsto en el artículo 77.1 LGT. No parece que pueda mantenerse la tesis de que el artículo 77.1 LGT sea de aplicación sólo en algunos casos -aquellos en los que el deudor manifieste desde el inicio su opción por la liquidación- y que no tenga vocación de generalidad -para todos los casos de liquidación sea cuando sea el momento en que se lleve a cabo-.

6. Por otro lado, no podemos olvidar que la tramitación de la Ley General Tributaria fue en cierto modo paralela a la de la Ley Concursal. Ambas se tramitaron en la misma legislatura (VII Legislatura). Mientras que el Proyecto de Ley General Tributaria fue presentado ante las Cortes Generales el 2 de junio de 2003 , el Proyecto de Ley Concursal había sido presentado el 17 de julio de 2002; y mientras que la Ley General Tributaria fue aprobada definitivamente el 2 de diciembre de 2003 -y publicada en el BOE núm. 302, el 18 de diciembre de 2003-, la Ley Concursal había sido definitivamente aprobada el 7 de junio de 2003 -y publicada en el BOE núm. 164, el 10 de julio de 2003-. Si poco sentido tiene que un mismo legislador lleve a cabo su función de modo contradictorio en un tan corto periodo de tiempo -nótese que según la interpretación de la Agencia Tributaria se habría derogado en parte el régimen del tratamiento de los créditos tributarios previsto en la Ley Concursal mediante una norma que se habría promulgado sólo cinco meses después-, choca abiertamente con el criterio interpretativo que sostiene la Administración Tributaria el tenor de la Disposición Adicional Octava de la LGT que establece "lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento", y que denota la voluntad del legislador de que la Ley General Tributaria sea interpretada de

manera que se ajuste en cada momento a la "legislación concursal vigente", lo cual revela de manera terminante la voluntad del legislador de no dotar al artículo 77 LGT de la eficacia parcialmente derogatoria de la Ley Concursal -para los créditos tributarios en casos de liquidación del patrimonio del concursado- que pretende la Agencia Tributaria."

SÉPTIMO. Por último cabría plantearse la propia naturaleza del artículo 77 LGT en cuanto recoge supuestos de garantías del crédito tributario y matiza y concreta las mismas en dos supuestos: el apartado primero en cuanto se trate de ejecuciones y el apartado segundo en cuanto se refiere a la fase de convenio del concurso. Difícilmente puede establecerse una conexión entre las garantías de la fase de convenio para los créditos tributarios y las que recoge para otros supuestos de ejecución, máxime si tenemos en cuenta que el concurso ya no es un procedimiento de "ejecución universal" sino un procedimiento destinado a la reordenación y mantenimiento de la empresa o a la ordenación del proceso liquidativo de la misma. La concepción de la administración tributaria en torno a la relación entre los dos apartados nunca podría partir de una "preferencia en el pago" pues es evidente que incluso dentro de esta preferencia deberíamos clasificar los mismos créditos tributarios, dentro de estos los que son contra la masa y los que son de la masa y concordar su aplicación con los créditos contra la masa en otros supuestos (artículo 84 LC) o los privilegiados especiales por dirigirse contra determinados bienes que no pueden perder el derecho adquirido antes del concurso por el sólo hecho de cambio de fase- si aceptáramos la interpretación de la administración- de convenio a liquidación. Dicha interpretación llegaría a su límite si tenemos en cuenta que el artículo 77.1 LGT no distingue a qué créditos nos referimos dentro de los créditos tributarios pudiéndonos encontrar con el supuesto de recoger, dentro del concurso, créditos no comunicados por la Administración tributaria o créditos excluidos por otras razones de la masa pasiva del concurso. Dicha interpretación dejaría sin efecto cualquier posibilidad de que la Administración concursal propusiera un Plan de liquidación (art. 148 LC) o que se utilizaran las reglas supletorias de la norma concursal (Arts. 154 y ss LC). Es evidente que las múltiples contradicciones- de las que hemos citado solo algunas- es argumento también importante para rechazar la petición.

OCTAVO: No existen razones para imponer las costas a ninguna de las partes de conformidad a lo previsto en los artículos 394 y 395 de la LEC, pues se trata de una cuestión planteada por primera vez ante este tribunal y que supone novedad en la interpretación de la normativa concursal.

Vistos los anteriores antecedentes de hecho y fundamentos de derecho, FALLO: Que desestimo totalmente la demanda incidental presentada por la ADMINISTRACIÓN ESTATAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, a través de la abogacía del Estado contra la concursada HOGAR RÚSTICO VARGAS Y ROBLES SLU y la administración concursal sin expresa condena en costas. Así por esta resolución lo pronuncio, mando y firmo. D. Enrique Sanjuán y Muñoz».