

Acerca del derecho de abstención de los créditos tributarios en el convenio de la quiebra de la sociedad anónima (*)

EMILIO M. BELTRÁN SÁNCHEZ
Catedrático de Derecho mercantil
Universidad San Pablo CEU

SUMARIO: I. El problema.—II. El derecho de abstención como técnica de tutela de los créditos privilegiados en el convenio.—III. La inexistencia de derecho de abstención en la quiebra de las compañías de ferrocarriles y demás obras públicas.—IV. El alcance de la remisión del artículo 929 del Código de Comercio.—V. El sentido de los artículos 129.4 de la Ley General Tributaria y 39.2 de la Ley General Presupuestaria.

I. EL PROBLEMA

El problema de si los créditos tributarios gozan o no de derecho de abstención en el convenio que trata de poner fin a la quiebra de las sociedades anónimas constituye un ejemplo más de la situación, verdaderamente compleja, de la vigente legislación concursal, caracterizada, como es sabido, por una pluralidad de textos normativos, que han sido generados en distintos momentos históricos y sin una adecuada coordinación, algo que provoca multitud de incertidumbres jurídicas y económicas. En este caso, en efecto, se entrecruzan, sin una coordinación adecuada, normas del Código de Comercio y de la Ley General Tributaria (y de la Ley General Presupuestaria); se producen remisiones normativas dentro del propio

(*) Este trabajo está destinado al libro de estudios en homenaje al Profesor Luis Díez-Picazo

Código de Comercio, que no son de fácil interpretación, y existen, en fin, modificaciones legislativas en la Ley General Tributaria (y en la Ley General Presupuestaria) cuyo alcance no es tampoco sencillo de determinar.

El problema puede plantearse en los siguientes términos:

A) De un lado, la Ley General Tributaria confiere a los créditos tributarios un **privilegio**, al señalar que «la **Hacienda Pública gozará de prelación** para el cobro de los créditos tributarios (...) en cuanto concorra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito» (art. 71). El crédito tributario es, pues, un **crédito privilegiado**, en el sentido, como enseña Díez-Picazo ¹, de que «la ley concede a un acreedor la facultad de cobrar con preferencia a los demás acreedores (...) sobre el producto obtenido con la realización de los bienes del deudor», algo que ya resulta tradicional y que, ante el tenor literal del referido precepto, no debe admitir duda alguna ².

Al regular el convenio en la quiebra ³, el Código de Comercio dispone en su **artículo 900** que «los acreedores (...) **privilegiados** (...) podrán **abstenerse** de tomar parte en la resolución de la Junta sobre el convenio; y absteniéndose, este no les deparará perjuicio en sus respectivos derechos», y añade en el **artículo 904** que, «aprobado el convenio, y **salvo lo dispuesto en el artículo 900**, será obligatorio para el fallido y para todos los acreedores cuyos créditos daten de época anterior a la declaración de quiebra». No puede extrañar, pues, que, a tenor de esas normas del Código de Comercio, se haya concluido que los créditos tributarios gozan de

¹ v. Díez-PICAZO, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, I (4.ª ed), Madrid, 1993, p. 751.

² V., sin embargo, las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 25 de junio de 1979 (Ar. 2597) y de 20 de febrero de 1987 (Ar. 1068) que, precisamente, negaban el derecho de abstención en la suspensión de pagos de determinados créditos tributarios sobre la base de que no tenían la consideración de singularmente privilegiados. La afirmación no deja de suscitar perplejidad, porque la Ley de Suspensión de Pagos no limita el derecho de abstención a los titulares de créditos singularmente privilegiados, sino que lo extiende a todos los créditos privilegiados, contenidos en los números 1.º a 3.º del artículo 913 del Código de Comercio (art. 15.III).

Cosa distinta es que, en la actualidad, se discuta la conveniencia de mantener la preferencia de los acreedores públicos, tema que se debate también en el proceso de reforma de la legislación concursal española (v. MENÉNDEZ, «Breves reflexiones sobre la reforma del Derecho concursal», en *Homenaje a José María Chico y Ortiz*, Madrid, 1995, pp. 1323-1324; ROJO/BELTRÁN, «Ideas nuevas sobre el derecho de quiebras», en AA. VV., *Derecho Concursal Argentino e Iberoamericano*, Buenos Aires, 1998, IV, p. 172; ampliamente, GARRIDO, *Tratado de las preferencias del crédito*, Madrid, 2000, pp. 465 ss..

³ No interesa ahora la posición jurídica de los créditos tributarios en caso de liquidación y reparto del activo, que es la que, cabalmente, trata de recoger el referido precepto de la Ley General Tributaria (sobre la cual v., por todos, GARRIDO, *Tratado*, pp. 465 ss., 572 ss., 591, 599).

derecho de abstención en la quiebra⁴ y que, consecuentemente, pareciera lógico que la Ley General Tributaria, de 1963, ni siquiera se pronunciase expresamente sobre ese derecho, por entender que derivaba automáticamente de su carácter privilegiado.

Esa conclusión vendría a refrendarse en recientes modificaciones legislativas. En efecto, por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, el **artículo 129.4** de la Ley General Tributaria pasa a establecer lo siguiente: «**El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales.** No obstante, podrá, en su caso, suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». En la misma línea, el artículo 39.2 de la Ley General Presupuestaria, en la redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que «el carácter privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública otorga a ésta el derecho de abstención en los procesos concursales, en cuyo curso, no obstante, podrá suscribir los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar (...) unas condiciones singulares de pago...».

Así, pues, desde esta perspectiva, no parece existir duda de que los créditos tributarios, en cuanto créditos privilegiados, gozarían de derecho de abstención en la quiebra, de conformidad tanto con el Código de Comercio como con la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria, y ello con independencia de que la quiebra afecte a un empresario individual o a una sociedad mercantil.

B) Sin embargo, la consideración de otros preceptos parece conducir a la solución contraria. Como es sabido, en la legislación española, aunque la técnica empleada no sea ciertamente exquisita, existe un **doble régimen jurídico del convenio en la quiebra**: uno para el empresario individual y otro para la quiebra de las sociedades, particularmente anónimas. En efecto, bajo la significativa rúbrica de «**Disposiciones generales relativas a la quiebra de las sociedades mercantiles en general**», la Sección 7.^a del Título IV del Código de Comercio (arts. 923 a 929) contiene unas importantes **especialidades de la quiebra de las sociedades**, particularmen-

⁴ V., por todos, GÓMEZ CABRERA, *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Pamplona, 2000, pp. 236 ss.; VARONA, *El crédito tributario en la quiebra*, Valladolid, 2000, pp. 263 ss.

te anónimas⁵, por oposición al resto de las normas del Título IV, que aparecen, pues, pensadas sólo para el empresario individual. Entre esas normas, interesa destacar ahora el **artículo 929** del Código de Comercio, que dispone que las propuestas de convenio que presenten las sociedades **«deberán resolverse con arreglo a lo que se dispone en la Sección siguiente»**.

La Sección siguiente (la octava), a la que se remite la norma anteriormente referida, contiene, bajo la rúbrica «de la suspensión de pagos y de las quiebras de las compañías y empresas de ferrocarriles y demás obras públicas», dos significativas disposiciones que interesa destacar. La primera, la del **artículo 932**, cuyo párrafo segundo dispone que «para los efectos relativos al convenio, se dividirán los acreedores en **tres grupos**: el primero comprenderá los créditos de trabajo personal (...); el segundo, los de las obligaciones hipotecarias (...); y el tercero, **todos los demás créditos, cualquiera que sea su naturaleza y orden de prelación** entre sí y con relación a los grupos anteriores», en el que se incluyen todos los créditos privilegiados y, por tanto, los tributarios.

La segunda disposición es la del **artículo 937**, según el cual «aprobado el convenio (...), será obligatorio para la compañía o empresa deudora y para **todos los acreedores** cuyos créditos daten de época anterior a la suspensión de pagos (...)». Como fácilmente se observa, ese precepto, a diferencia del artículo 904, **no exime de la obligatoriedad del convenio a ningún acreedor**. Si a ello se une la circunstancia de que esa Sección del Código de Comercio **no se menciona la existencia del derecho de abstención**, debería concluirse que, por mandato del legislador, en la quiebra de las compañías de ferrocarriles y, por remisión, **en la quiebra de las sociedades anónimas no existe el derecho de abstención, y que, en consecuencia, no pueden gozar de él los créditos tributarios ni ningún otro**. A tenor de estas disposiciones, la figura del derecho de abstención en el convenio quedaría reducida, pues, a la quiebra del empresario individual, a la suspensión de pagos de cualquier empresario (art. 15.III LSP) y a los procedimientos concursales civiles de quita y espera y de concurso de acreedores (art. 1917 CC)8.

Pues bien, para tratar de resolver esa contradicción normativa, es preciso plantearse, de modo sucesivo, las siguientes cuestiones:

A) En primer lugar, hay que recordar el concepto y la finalidad del derecho de abstención como medio de tutela de los créditos privilegiados en los convenios concursales (II).

⁵ Sobre esas especialidades, v., por todos, BELTRÁN, Voz «Quiebra de sociedades anónimas», en *EJB*, III, Madrid, 1995, pp. 5445 ss.

B) En segundo lugar, es preciso determinar si en las suspensiones de pagos y quiebras de las compañías de ferrocarriles y demás obras públicas existe o no derecho de abstención como medio de tutela de los créditos privilegiados (III).

C) En tercer lugar, debe dilucidarse si la remisión que, para el convenio de las sociedades anónimas, realiza el artículo 929 del Código de Comercio a las normas sobre suspensiones de pagos y quiebras de compañías de ferrocarriles y demás obras públicas se extiende o no al tratamiento de los créditos privilegiados y, en consecuencia, al derecho de abstención (IV).

D) En fin, hay que pronunciarse acerca de si las mencionadas reformas de la Ley General Tributaria y de la Ley General Presupuestaria modifican o no la legislación concursal y, en particular, si permiten considerar que han venido a conceder el derecho de abstención a los créditos tributarios en cualquier procedimiento concursal (V).

II. EL DERECHO DE ABSTENCIÓN COMO TÉCNICA DE TUTELA DE LOS CRÉDITOS PRIVILEGIADOS EN EL CONVENIO

Como es sabido, el derecho de abstención constituye la técnica de tutela fundamental de los créditos privilegiados en el caso de que la solución del procedimiento concursal sea el convenio y no la liquidación: los acreedores privilegiados gozan de la facultad de no participar en la solución convenida por el deudor y la mayoría de sus acreedores y, en consecuencia, de no someterse a ella y satisfacer su crédito sin las limitaciones que el convenio fije⁶. En efecto, cuando la solución de la quiebra es la liquidación del patrimonio del deudor, los privilegios se ejercitan fácilmente, ya que consisten, precisamente, en que los correspondientes créditos se satisfagan por delante de otros, con lo que el único problema radica en el reparto adecuado del producto de la liquidación. Esa, es, por ejemplo, la idea que expresa el artículo 71 de la Ley General Tributaria cuando establece el privilegio de la Hacienda Pública.

Cuando la solución de la quiebra no es la liquidación del patrimonio del deudor, sino un convenio, no sirve esa técnica de tutela y ha de buscarse otra. La más importante y la más extendida es, precisamente, el derecho de abstención, que permite a los acreedores privilegiados no participar en las votaciones y no resultar afectados

⁶ V. GARRIDO, *Tratado*, pp. 680 ss.

por el convenio que se adopte. Esta es, como vimos, la técnica de tutela que sigue el Código de Comercio en los artículos 900 y 904, y es también la que se sigue en la Ley de Suspensión de Pagos (art. 15.III LSP), que incluso la extiende a los mal llamados acreedores de dominio (art. 22 LSP)⁷, así como en los procedimientos de quita y espera y de concurso de acreedores (art. 1917 CC).

No puede confundirse la técnica del derecho de abstención con la del **derecho de ejecución separada**, privilegio consistente en la posibilidad de satisfacción del crédito al margen del procedimiento concursal⁸, aunque algunos créditos privilegiados disfruten de las dos facultades. Quiere ello decir, para lo que ahora interesa, que los titulares del derecho de ejecución separada disfrutarán de su especial facultad con independencia de que tengan o no, además, derecho de abstención en el convenio. Así, cualquiera que sea la solución que se adopte respecto a la titularidad del derecho de abstención de los créditos tributarios, si un crédito de esta naturaleza se encuentra garantizado con un derecho real, disfrutará de la posibilidad de la ejecución separada propia de los acreedores con garantía real, e, igualmente, si la Hacienda Pública hubiese iniciado el procedimiento de apremio antes de la apertura de la quiebra, podría seguir adelante con la ejecución (arts. 129.3 LGT y 93.1 del Reglamento General de Recaudación)⁹.

El derecho de abstención no puede considerarse una característica intrínseca del crédito privilegiado que sería equivalente a la preferencia en caso de liquidación. En efecto, de un lado, el derecho de abstención no es la única técnica de tutela posible para los créditos privilegiados en el convenio, sino que existen otras técnicas, entre las que pueden destacarse la exigencia de mayorías reforzadas y la distribución de los acreedores en grupos para la aprobación del convenio¹⁰. De otro lado, en consecuencia, el derecho de abstención no puede considerarse como una cualidad esencial de los privilegios que hubiera de ser respetada en todo caso por la ley en cualquier procedimiento concursal. Antes al contrario, la figura del derecho de abstención ha llegado a merecer severas críticas doctrinales. En efecto, se ha dicho que «si en el caso de liquidación de la empresa en quiebra dichos privilegios provocan normalmente la insatisfac-

⁷ URÍA/MENÉNDEZ/BELTRÁN, en URÍA/MENÉNDEZ, *Curso de Derecho Mercantil*, II, pp. 1017-1018.

⁸ Para la distinción entre el privilegio y el derecho de ejecución separada v. DIEZ-PICAZO, «Los créditos privilegiados en el concurso de acreedores», en AA. VV., *La reforma del Derecho de quiebra (Jornadas sobre la reforma del Derecho concursal español)*, Madrid, 1982, p. 296; GARRIDO, *Tratado*, pp. 677 ss.

⁹ V. URÍA/MENÉNDEZ/BELTRÁN, en URÍA/MENÉNDEZ, *Curso*, II, pp. 937 y 962 ss.

¹⁰ GARRIDO, *Tratado*, pp. 677 ss.

ción absoluta de los créditos ordinarios, en caso de convenio en la propia quiebra o en la suspensión de pagos muchos de sus titulares se convierten también en árbitros de la solución de la crisis al gozar del denominado derecho de abstención, que les faculta para no participar en las deliberaciones de las juntas de acreedores y, en consecuencia, para no verse afectados por el convenio alcanzado entre el deudor y los acreedores ordinarios»¹¹. Y, en la misma línea, se ha afirmado que «la abundancia de acreedores con derecho de abstención convierte el convenio en una posibilidad fallida, pues la necesidad de pagar inmediatamente a los acreedores con derecho de abstención reduce al mínimo, cuando no anula, las posibilidades de que el deudor pueda continuar su actividad mercantil y logre satisfacer en una medida significativa los créditos ordinarios. Los créditos (privilegiados...) gravan sobre el patrimonio concursal como un peso muerto, dificultando considerablemente la obtención de un resultado económico beneficioso. El pago inmediato de estos acreedores suele resultar imposible sin la liquidación de la empresa»¹².

III. LA INEXISTENCIA DE DERECHO DE ABSTENCIÓN EN LA QUIEBRA DE LAS COMPAÑÍAS DE FERROCARRILES Y DEMÁS OBRAS PÚBLICAS

Es probable que un razonamiento de ese tipo se encuentre en la base de la decisión legislativa según la cual, precisamente en la quiebra de las compañías de ferrocarriles y demás obras públicas, no se conceda a los créditos privilegiados el tradicional derecho de abstención, sino que esa técnica de tutela sea sustituida por la de los **grupos** de acreedores. En efecto, como es sabido, esa legislación especial, que arranca con la Ley de 12 de noviembre de 1869, se caracteriza por su marcada **finalidad de conservación de la empresa en crisis**, claramente puesta de manifiesto cuando se establece, por ejemplo, que «por ninguna acción judicial ni administrativa podrá interrumpirse el servicio de explotación de los ferrocarriles ni de ninguna otra pública» (art. 931 C de C). Con esta regulación se trataba, en definitiva, de ofrecer a la gran empresa una nueva legislación concursal que favoreciese su conservación en caso de crisis¹³.

¹¹ MENÉNDEZ, en *Estudios Chico*, p. 1323.

¹² GARRIDO, *Tratado*, p. 683.

¹³ V., ampliamente, DUQUE, «La modernización del Derecho concursal en el siglo XIX: el significado histórico de la Ley de 12 de noviembre de 1869 sobre la quiebra de las compañías de ferrocarriles», en *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al Profesor Antonio Polo*, Madrid, 1981, pp. 113 ss.

Parece claro que en este procedimiento especial **no existe la figura del derecho de abstención en el convenio**, ni de los créditos privilegiados ni de ningún otro ¹⁴.

a) De un lado, a diferencia de lo previsto con carácter general por el artículo 900 del Código de Comercio, no existe norma alguna en esta Sección que se refiera explícita o implícitamente al derecho de abstención.

b) De otro lado, la comparación entre los artículos 904 y 937, que establecen de forma prácticamente idéntica la obligatoriedad del convenio para el deudor y para los acreedores anteriores a la declaración de quiebra, pone de manifiesto la significativa diferencia de que este último no prevé excepción alguna, atinente a los acreedores con derecho de abstención. Por tanto, el convenio es obligatorio para **todos** los acreedores del quebrado, sin que se conceda a los acreedores privilegiados el derecho de abstención.

c) En fin, la inexistencia del derecho de abstención era ya notoria en la Ley de 12 de noviembre de 1869, sobre quiebra de las compañías de ferrocarriles, canales y demás obras públicas, antecedente de la regulación de la Sección octava del Código de Comercio, cuyo artículo 12 se limitaba a establecer que «los convenios (...) entre las Compañías y sus acreedores serán obligatorios para todos los interesados en el ferrocarril».

La Ley de 1869 y, tras ella, el Código de Comercio, **sustituyen el derecho de abstención por una técnica de tutela distinta y, además, de muy diferente alcance**, ya que no puede considerarse que sea de la misma intensidad para todos los acreedores privilegiados. En efecto, inspirándose en el artículo 12.II de la Ley de 1869, el artículo 932.II del Código de Comercio divide a los créditos en **tres grupos**, «**para los efectos relativos al convenio**». El primer grupo está compuesto por «los créditos de trabajo personal y los procedentes de expropiaciones, obras y material». El segundo grupo, se integra por «los de las obligaciones hipotecarias emitidas por el capital que las mismas representen, por los cupones y amortización vencidos y no pagados (...), dividiéndose este grupo en tantas secciones cuantas hubieren sido las emisiones de obligaciones hipotecarias». Y el tercer grupo se integrará por «**todos los demás créditos que existan contra la Compañía, cualquiera que sea su naturaleza y orden de prelación** entre sí y con relación a los créditos de los grupos anteriores» ¹⁵.

¹⁴ ASÍ, URÍA/MENÉNDEZ/BELTRÁN, en URÍA/MENÉNDEZ, *Curso*, II, p. 1028; CERDÁ/SANCHO, *Curso De Derecho Concursal*, Madrid, 2000, p. 228.

¹⁵ V. DUQUE, en *Estudios Polo*, pp. 163 ss.

Con ello se pone de manifiesto claramente la intención del legislador de someter al convenio a los créditos privilegiados, cuya tutela se basa exclusivamente en la exigencia de mayorías dentro de cada uno de los grupos. En efecto, integran el tercer grupo todos los acreedores singularmente privilegiados (salvo, en su caso, los salariales que tengan esa condición) y todos los acreedores **privilegiados**, entre los que han de incluirse, lógicamente, los **créditos tributarios** ¹⁶.

IV. EL ALCANCE DE LA REMISIÓN DEL ARTÍCULO 929 DEL CÓDIGO DE COMERCIO

Verificada la inexistencia del derecho de abstención en la suspensión de pagos y la quiebra de las compañías de ferrocarriles y demás obras públicas, se trata ahora de determinar si la remisión del artículo 929 a la referida normativa especial se extiende o no a la inexistencia del derecho de abstención. Como se ha señalado, el Código de Comercio contiene un doble régimen para el convenio en la quiebra, aplicable, respectivamente, al empresario persona física (arts 898 a 907) y a las sociedades mercantiles (arts. 928 y 929, que, a su vez, se remite a los artículos 932 a 938) ¹⁷.

La lectura de los artículos 928 y 929, que establecen el régimen del convenio en la quiebra de las sociedades, es sumamente ilustrativa: la diferencia de régimen jurídico con el convenio en la quiebra del empresario individual obedece a la decidida intención legislativa de **facilitar la consecución del convenio concursal** con el propósito claro de **favorecer la conservación de la empresa**, algo que

¹⁶ Así, sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 30 de junio de 1987 (en *RJCat*, 1987, 971).

Puede afirmarse incluso que esa forma de tutela, basada en la exigencia de mayorías, es intensa sólo para determinados créditos privilegiados (los derivados del crédito personal y de obligaciones hipotecarias), ya que los restantes —entre los que se incluyen, como hemos dicho, los créditos tributarios— forman parte del tercer grupo de acreedores, cuya protección es menor. En efecto, el artículo 935 del Código de Comercio, siguiendo nuevamente lo previsto en la Ley de 1869, establece en su párrafo primero que «el convenio quedará aprobado por los acreedores si lo aceptan los que representen tres quintas partes de cada uno de los grupos (...) señalados en el artículo 932»; pero añade en el párrafo segundo que «se entenderá igualmente aprobado por los acreedores si no habiendo concurrido, dentro del primer plazo señalado al efecto, número bastante para formar la mayoría de que antes se trata, lo aceptaren en una segunda convocatoria acreedores que representaren los dos quintos del total de cada uno de los dos primeros grupos (...), siempre que no hubiese oposición que exceda de otros dos quintos de cualquiera de dichos grupos (...), o del total pasivo».

¹⁷ Está fuera de toda duda, por la dicción del artículo 928 y por lo que luego se dirá sobre el origen de esta normativa especial, que la remisión está pensada para las sociedades anónimas. Lo que se discute es si esa normativa especial se extiende o no a las demás sociedades (v. por todos, GALLEGO, «La quiebra: el convenio», en HERNÁNDEZ MARTÍ (COORD.), *suspensión de pagos, quiebra e insolvencias punibles*, Valencia, 2001, II, pp. 1036 ss.).

al tiempo de la promulgación del Código de Comercio se consideraba fundamental en relación con las grandes empresas, identificadas entonces con las sociedades anónimas. Así, en primer lugar, el **artículo 928** dicta una norma especial sobre el contenido del convenio, estableciendo que «podrá tener por objeto la continuación o el traspaso de la empresa», algo que hoy puede resultar obvio, pero que en el año 1885 tenía el significativo sentido de poner de manifiesto que la quiebra de una sociedad anónima —a diferencia de la quiebra de un empresario individual— no había de significar la liquidación de la empresa.

Y, en segundo lugar, el **artículo 929**, tras subrayar en el primer inciso la continuidad de la sociedad, que necesita de una representación, se aleja de la quiebra del empresario individual respecto a la tramitación del convenio: de un lado, al establecer que la propuesta de convenio podrá presentarse en cualquier estado de la quiebra, parece permitir que las sociedades alcancen un convenio con sus acreedores aun cuando la quiebra sea calificada como fraudulenta (v., por el contrario, art. 898.II C de C), y, desde luego, sin esperar a la calificación de la quiebra (v., por el contrario, art. 898.I C de C), y permite igualmente que se realice la propuesta de convenio antes de que termine el reconocimiento de créditos (v., por el contrario, art. 898.I C. de C). De otro lado, y lo que ahora interesa, establece que las propuestas de convenio «deberán resolverse con arreglo a lo que se dispone en la Sección siguiente». El **artículo 929** del Código de Comercio, en la parte relativa a la tramitación del convenio de las sociedades mercantiles quebradas, ha sido calificado, en consecuencia, con acierto, como una **norma de remisión**, cuyo alcance ha de considerarse, pues, **general**¹⁸.

De este modo, parece que debe entenderse comprendida en la remisión no sólo la sustitución de la celebración de una junta general por la tramitación escrita, algo que tiene su fundamento, una vez más, en la conservación de la empresa¹⁹, sino toda la regulación contenida en la referida Sección octava. En efecto, de un lado, resulta verdaderamente esclarecedor de la intención del legislador el origen del precepto, ya que, como se ha observado, «el artículo 929 del Código de Comercio de 1885 es el resultado de la refundición de los artículos 22 y 20 de la Ley de 12 de noviembre de 1869.

¹⁸ ROJO, «La tramitación escrita del convenio en la quiebra y en la suspensión de pagos», en *Estudios de Derecho Mercantil en Homenaje al Profesor Broseta Pont*, Valencia, 1995, III, p. 3262; GALLEGO, en HERNÁNDEZ MARTÍ (coord.), *Suspensión de pagos*, II, pp. 1034 ss.

¹⁹ Sobre ello, ROJO, en *Estudios Broseta*, III, pp. 3259 ss.; DE LA CUESTA, «Los modos de terminación de la quiebra», en AA. VV., *Derecho concursal, Cuadernos de Derecho Judicial*, II, Madrid, 1992, pp. 643 ss.

En el artículo 22 se regula la representación de la Compañía de Ferrocarriles durante la quiebra y en el artículo 20 se admite que tales sociedades anónimas especiales puedan hacer a sus acreedores las proposiciones de convenio que consideren «en cualquier estado del procedimiento de quiebra», las cuales –añade dicho artículo 20– «se sustanciarán y se resolverán en la forma que establece esta Ley»²⁰.

De otro lado, parece igualmente claro que la expresión «deberán resolverse» no atiende sólo a la forma concreta de conclusión del convenio (en junta de acreedores o por adhesiones escritas), sino a todo lo relacionado con la conclusión del convenio, y en particular, para lo que ahora interesa, con la formación de grupos de acreedores²¹, y, en consecuencia, con el **no reconocimiento del derecho de abstención**. Puede concluirse, por ello, que, mientras en el convenio del empresario individual los acreedores privilegiados gozan de derecho de abstención, esta figura no existe en el convenio de la quiebra de sociedades anónimas, que por tanto, vincula a la sociedad quebrada y a todos sus acreedores concursales²².

La razón de la falta de reconocimiento del derecho de abstención en la quiebra de las sociedades anónimas ya la conocemos, porque es exactamente la misma que había llevado al legislador de 1869 a no concederlo en las quiebras de las compañías de ferrocarriles: el reconocimiento del derecho de abstención obstaculiza la conservación de la empresa, que es la finalidad perseguida por el legislador cuando regula de forma especial la quiebra de las sociedades anónimas.

Es cierto que la remisión del artículo 929 del Código de Comercio a las normas de la Sección octava origina importantes dificultades prácticas, que han sido subrayadas por la doctrina, relativas sobre todo a la formación de los tres grupos de acreedores requeridos, ya que pocas sociedades emiten obligaciones hipotecarias²³, y, en consecuencia, a la determinación de las mayorías requeridas para la conclusión del convenio. Pero no es menos cierto que esas dificultades deben superarse con una adecuada integración de las lagunas normativas y con la correcta interpretación de las normas existentes, y en modo alguno mediante la negación de la remisión y la aplicación indiscriminada de las normas previstas para el conve-

²⁰ ROJO, en *Estudios Broseta*, p. 3260, nota 22.

²¹ ROJO, en *Estudios Broseta*, p. 3264; CORDÓN, *Suspensión de pagos y quiebra. Una visión jurisprudencial*, Pamplona, 1995, p. 268; GALLEGO, en HERNÁNDEZ MARTÍ, *Suspensión de pagos*, II, 1070.

²² CERDÁ/SANCHO, ob. cit., pp. 216 y 228.

²³ ROJO, ob. cit., p. 3267; CERDÁ/SANCHO, ob. cit., 220.

nio de los empresarios individuales. Parece claro que la Ley ha querido que no exista derecho de abstención en el convenio de la quiebra de las sociedades anónimas y no es posible afirmar su existencia apelando a las dificultades prácticas de la aplicación del régimen especial de las compañías de ferrocarriles.

IV. EL SENTIDO DE LOS ARTÍCULOS 129.4 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y 39.2 DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA

La última duda resulta de las modificaciones legislativas experimentadas por la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria, que aluden expresamente al carácter privilegiado y al derecho de abstención de los créditos tributarios. Como se ha señalado, el artículo 129.4 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, establece que «el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, podrá, en su caso, suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». En la misma línea, el artículo 39.2 de la Ley General Presupuestaria, tras la reforma de 1999, dispone que «el carácter privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública otorga a ésta el derecho de abstención en los procesos concursales, en cuyo curso, no obstante, podrá suscribir los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar (...) unas condiciones singulares de pago...». Y, en el mismo sentido, se ha modificado, en fin, la Ley General de la Seguridad Social.

Se ha escrito que esas normas se impondrían a lo preceptuado en el artículo 937 del Código de Comercio, con lo cual el derecho de abstención de los créditos tributarios y de la Seguridad Social sería el único reconocido en el caso de convenio en quiebra de sociedades y de quiebra de compañías de ferrocarriles²⁴. Es decir, que la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria –y la Ley General de la Seguridad Social– habrían derogado el Código de Comercio para conceder a los acreedores públicos –y sólo a los acreedores públicos– derecho de abstención en cualquier procedimiento concursal.

²⁴ CERDÁ/SANCHO, *Curso*, p. 228.

Sin embargo, esa afirmación suscita serias dudas, porque parece que no es tarea de la Ley General Tributaria ni de la Ley General Presupuestaria –ni de la Ley General de la Seguridad Social– determinar en qué procedimientos concursales ha de existir el derecho de abstención como norma de tutela de los créditos privilegiados. Más correcto parece entender que dicha legislación se limita a establecer que los créditos tributarios, en cuanto créditos privilegiados, han de gozar de la tutela prevista para los mismos, y, en consecuencia, deben tener derecho de abstención allí donde el ordenamiento jurídico lo conceda, es decir, en la quita y espera, en el concurso de acreedores, en la suspensión de pagos y en la quiebra del empresario individual (y, en su caso, en la quiebra de sociedades de personas); pero no pueden tener ese derecho de abstención allí donde el ordenamiento jurídico no se lo reconoce a ningún acreedor, sencillamente porque no se contempla como medio de tutela de los créditos, es decir, en la quiebra de compañías de ferrocarriles y demás obras públicas y en la quiebra de las sociedades anónimas. Si, como es el caso, un procedimiento concursal no reconoce derecho de abstención a ningún acreedor, no es razonable concluir que los referidos preceptos legislativos lo estarían otorgando a los créditos tributarios. Ello crearía situaciones insostenibles: no sólo sería imposible determinar el régimen jurídico de ese derecho de abstención que las normas concursales no otorgan, sino que, además, se estaría creando una indefendible desigualdad de trato entre los créditos privilegiados.

Además, la razón de ser de la reforma de las referidas Leyes no parece que fuera la de modificar las normas concursales. En efecto, como se ha señalado, se trataba, ante todo²⁵, de salir al paso de algunas discutibles resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (de 25 de junio de 1979 y de 20 de febrero de 1987) que habían negado el derecho de abstención de determinados créditos tributarios en la suspensión de pagos sobre la base de que no tenían la consideración de créditos privilegiados²⁶. Se reacciona legislativamente, de modo que se señala que el crédito tributario es, en sentido estricto, crédito privilegiado y, en consecuencia, ha de gozar de las facultades atribuidas a los créditos privilegiados: prelación en caso de liquidación (art. 71 LGT, que sí modifica la graduación de créditos fijada en el Código de Comercio

²⁵ GÓMEZ CABRERA, *Concurrencia*, pp. 236 y 237

²⁶ Como ya se indicó (v. *supra*, nota 2), en realidad lo que esas resoluciones negaban era el carácter singularmente privilegiado de determinados créditos tributarios; pero, en cualquier caso, ponían en duda el derecho de abstención de los créditos tributarios en la suspensión de pagos.

y en el Código Civil) y derecho de abstención en caso de convenio, allí donde el derecho de abstención exista (arts. 1917 CC, 15.III LSP y 900 C de C). Y se trataba, de otro lado, de dejar claro, frente a lo que normalmente se venía entendiendo²⁷, que la Hacienda Pública, como acreedor privilegiado y, por tanto, titular del derecho de abstención (allí donde exista), puede renunciar a su derecho y someterse al convenio como cualquier otro acreedor, a pesar de la naturaleza pública de sus créditos, de modo que establece quién tiene la facultad de renunciar a ese derecho en cada caso²⁸.

La conclusión es clara: en la vigente legislación concursal los créditos privilegiados y, entre ellos, los tributarios, carecen de derecho de abstención en la quiebra de las sociedades anónimas, quedando, pues, obligados a participar en el convenio y a los efectos del mismo. Ciertamente, podría dudarse de la conveniencia de suscitar este delicado problema en pleno proceso de reforma de la legislación concursal española, que —como es sabido— suprimirá de raíz toda incertidumbre al respecto²⁹; pero ha parecido conveniente hacerlo en la medida en que, de un lado, revela, una vez más, la insostenible situación del vigente Derecho concursal español y en que, de otro, siempre resulta útil el reconocimiento de los propios errores para no volverlos a cometer en el futuro.

²⁷ V., todavía, SALA REIXACHS, «La Hacienda Pública en los procedimientos concursales», en *RGD*, 1997, pp. 145-146.

²⁸ Así, VARONA, *Crédito tributario*, pp. 265 ss.

Cuestión distinta, que no viene ahora al caso, pese a las graves dudas que suscita, es la facultad que la reforma de la Ley General Presupuestaria confiere a la Hacienda Pública de llegar a acuerdos con el deudor al margen del convenio.

²⁹ Es claro, en efecto, que el Proyecto de Ley Concursal de 5 de julio de 2002, aunque no utilice la expresión «derecho de abstención», emplea esa técnica de tutela para todos los créditos privilegiados, entre los que se encuentran los tributarios. En efecto, el artículo 90 prevé que «son créditos con privilegio general (...) 5.º Los créditos tributarios y demás de Derecho Público» y el artículo 133.2 dispone que «los acreedores privilegiados sólo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieren votado a favor de la propuesta». Con ello, se sigue la línea del Anteproyecto de 1983, que excluía expresamente de la obligatoriedad del convenio a los titulares de créditos prededucibles y privilegiados (art. 232), y de la Propuesta de 1995, que limitaba la obligatoriedad del convenio a los acreedores ordinarios y legalmente postergados (art. 172).