

Por:  
Olga Carreras Manero\*

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA  
REGULACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO  
ESPAÑOL DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN  
EL PROCESO CONCURSAL

### Resumen

El objeto del presente trabajo consiste en analizar la regulación que el ordenamiento jurídico español establece de los créditos tributarios en el seno de un proceso concursal; para ello, se procederá al examen, en primer lugar, de la eficacia y límites del derecho de prelación general de la Hacienda Pública en caso de concurso y, ya con posterioridad, se estudiará la calificación de los referidos créditos en sede concursal.

**Palabras Clave:** Derecho de prelación general; procedimiento concursal; privilegios de los créditos tributarios.

### Abstract

The purpose of the present paper is to analyse the regulation that Spanish Law provides to tax credits within an insolvency proceeding. In this respect, in first place an study of the effects and limits of Treasury general priority law will be expounded, secondly, the evaluation of the former within insolvency proceedings will be tackled.

**Key Words:** General priority law; insolvency proceeding; tax credits privileges.

### Sumario

I. INTRODUCCIÓN. II. LÍMITES AL CARÁCTER PRIVILEGIADO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN EL PROCESO CONCURSAL. 1. Aspectos generales. 2. La liquidación concursal *versus* el convenio concursal: sus efectos sobre los créditos tributarios. III. EL ORDEN DE PRELACIÓN EN EL COBRO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN EL CONCURSO: LA CALIFICACIÓN DE LOS MISMOS. 1. Los créditos concursales con privilegio especial. 2. Los créditos concursales con privilegio general. 3. Los créditos concursales ordinarios. 4. Los créditos concursales subordinados. IV. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

---

\* Doctora con la calificación de sobresaliente *cum laude* por la Universidad de Zaragoza (España). Profesora ayudante de Derecho financiero y tributario. Email: olgacarr@unizar.es.

## I. INTRODUCCIÓN

El artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) viene a regular el denominado derecho de prelación o privilegio general de los créditos tributarios, figura ésta en cuya virtud se confiere a la Hacienda Pública una posición de preeminencia para el cobro de sus créditos anteponiéndose al resto de acreedores concurrentes, salvo que estos últimos tuvieran un derecho real debidamente inscrito en el Registro correspondiente con anterioridad al ostentado por aquélla.

En este sentido, el apartado primero del precepto citado en el párrafo precedente dispone que la Administración tributaria «tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley», otorgándose, por tanto, un carácter privilegiado a los referidos créditos.

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 aquél 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>1</sup>.

Dicha previsión resulta del todo punto lógica, en la medida en que el artículo 31.1 de la Constitución contempla la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>2</sup>, 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, es posible afirmar que los créditos de tal naturaleza van a quedar amparados por una serie de garantías y privilegios que permite que los

---

<sup>1</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. “Las garantías del crédito tributario”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981, p. 194. Por su parte, GARCÍA NOVOA, César. “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003, p. 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”.

<sup>2</sup> A tenor de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

mismos gocen de una mayor protección en relación con la que presentan los créditos del derecho común<sup>3</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 artículo 77.1 de la 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 aquél que pretendan, asimismo, la satisfacción de sus correspondientes créditos.

Siendo esto cierto, debemos tener en cuenta, empero, que el privilegio al que venimos haciendo referencia sólo operará en los casos de ejecuciones singulares, esto es, el mismo no resultará aplicable en sede concursal, y ello porque, como prevé el artículo 77.2 de la LGT, «En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LC)»<sup>4</sup>.

Una vez indicado lo anterior, es el momento de abordar, a continuación, cuál es la eficacia y cuáles son los límites del referido privilegio en los supuestos de ejecución universal y, una vez analizada dicha cuestión, procederemos al estudio de la calificación que la LC prevé de los créditos tributarios en los casos de concurso.

## II. LÍMITES AL CARÁCTER PRIVILEGIADO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN EL PROCESO CONCURSAL

### 1. Aspectos generales

De conformidad con el esquema arriba propuesto, debemos señalar, ya desde este mismo instante, 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,

<sup>3</sup> Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. “Artículo 77. Derecho de prelación”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 580. En esta misma línea, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, 181, p. 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, Carlos Manuel. *Concurrencia y prelación de créditos: teoría general*, Editorial Reus, Madrid, 2006, p. 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>4</sup> El tenor literal del precepto transcrito en el texto trae causa en la reforma operada en la LGT por obra de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y cuya entrada en vigor tiene lugar el día 1 de enero de 2012 (Disposición final tercera de dicha Ley).

y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas»<sup>5</sup>, circunstancia ésta que ha sido calificada, por parte de la doctrina, como “poda de privilegios”<sup>6</sup>.

Asimismo, y en lo que atañe a los créditos privilegiados – posición tradicional de la Hacienda Pública, como sabemos –, la LC contempla, por su parte, 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 por ciento 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 éstos, 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>7</sup>.

Siendo esto así, y como ya hemos indicado con anterioridad, 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 dispuesto en el artículo 89.2 (al final) de la LC «No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

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>8</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

---

<sup>5</sup> Exposición de Motivos de la LC (apartado V).

<sup>6</sup> Cfr. GARCÍA NOVOA, César, 2003, p. 72.

<sup>7</sup> Exposición de Motivos de la LC (apartado V).

<sup>8</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 período 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».

entre los acreedores a fin de poder hacer efectivo su crédito dentro del procedimiento concursal<sup>9,10</sup>, cuestión esta última que pasamos a analizar en los epígrafes siguientes.

## 2. *La liquidación concursal versus el convenio concursal: sus efectos sobre los créditos tributarios*

En relación con la forma de finalización del concurso, debemos recordar 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 **procedimiento concursal**; 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>11</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 – como ya hemos indicado – por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC<sup>12</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 cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal»**<sup>13</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 aquél concernía, en exclusiva, a las hipótesis en

<sup>9</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 normal es nuestra). En relación con el precepto ahora transcrito, cabe señalar que la redacción actual es obra de la modificación operada en el seno de la LGT por la ya aludida Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC.

<sup>10</sup> En relación con esta cuestión, puede consultarse a MATA SIERRA, María Teresa. “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, p. 745; PITA GRANDAL, Ana María. “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, p. 791 y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. “Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002, pp. 44 y ss.

<sup>11</sup> La letra normal es nuestra.

<sup>12</sup> BOE de 11 de octubre de 2011, núm. 245.

<sup>13</sup> La letra normal es nuestra.

que el procedimiento concursal finalizaba en un convenio o, también, a los supuestos de liquidación del patrimonio del concursado<sup>14</sup>.

En este sentido, una parte de la doctrina y, sobre todo, la Administración tributaria vinieron 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 aquél<sup>15</sup>.

Así, los partidarios de esta interpretación fundamentaron la misma no sólo 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>16</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>17</sup>.

<sup>14</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, Javier. “Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, 2006, p. 113.

<sup>15</sup> A este respecto, CASAS AGUDO, Daniel. “La remisión a la legislación concursal contenida en el art. 77.2 LGT no resulta de aplicación en los supuestos de liquidación concursal”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, 2006, p. 3091; ha indicado 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 ésta seguida, asimismo, por MATA SIERRA, María Teresa, 2005, pp. 744 y 745; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. “La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2004, pp. 24 y 25 y VALERO LOZANO, Nicolás. “La Ley General Tributaria y la normativa concursal”, en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, p. 178 y por la Audiencia Provincial de Málaga en su Sentencia de 12 de mayo de 2010 (FJ 3º) (JUR 2010/371950).

<sup>16</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» (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, VII legislatura, serie A, núm. 155-1, 6 de junio de 2003).

<sup>17</sup> Enmienda del Senado número 332 del Grupo Parlamentario Popular (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 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 artículo 91.4º de la última Ley citada –, lo cual era posible, a juicio de los defensores de esta teoría, por el carácter especial y posterior de aquélla<sup>18</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>19</sup>, tesis ésta 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 sólo 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 sólo cuando la Hacienda Pública suscribía este último, daba lugar a que la normativa concursal perdiese toda su identidad<sup>20</sup>.

De acuerdo con ello, es preciso señalar que si se optaba por aplicar el artículo 77.2 de la LGT sólo cuando el concurso terminase en convenio, en las hipótesis de liquidación del patrimonio del concursado no podía 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>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Cfr. MÁLVAREZ PASCUAL, Luis, y SÁNCHEZ PINO, Antonio José. “La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007, p. 32.

<sup>19</sup> A estos efectos, RUIZ BURSÓN, Javier, 2006, p. 113) ha venido 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 Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2010 (FJ 2º) (RJ 2010/7300), 29 de septiembre de 2010 (FJ 5º) (RJ 2010/7297), de los Juzgados de lo Mercantil de Alicante de 24 de septiembre de 2009 (FJ 3º) (AC 2009/2102), Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 1º) (AC 2005/1113), Málaga de 13 de abril de 2009 (FJ 3º) (JUR 2009/231850) y 15 de marzo de 2006 (FJ 2º) (AC 2006/443), Oviedo de 28 de febrero de 2006 (FJ 3º) (AC 2006/307) y de la Audiencia Provincial de Asturias de 22 de diciembre de 2006 (FJ 2º) (JUR 2007/38007), Córdoba de 11 de junio de 2007 (FJ 1º) (JUR 2007/358425), Guadalajara de 17 de junio de 2010 (FJ 4º) (AC 2010/1066) y Toledo de 14 de enero de 2010 (FJ 2º) (JUR 2010/83199).

<sup>20</sup> PITA GRANDAL, Ana María, 2005, p. 790. En este sentido, PÉREZ ROYO, Fernando. “El privilegio de los créditos tributarios (según la «interpretación auténtica» contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2007, p. 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>21</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, 2007, pp. 15 y 16.

Por lo tanto, y a fin de buscar una integración de la LC y de la LGT, vino a entenderse que esta última norma sólo recordaba, en el seno del mencionado precepto, que en caso de convenio la Hacienda 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>22</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 período temporal, ya que la actual LGT se aprobó en diciembre de 2003, entrando en vigor el 1 de junio de 2004<sup>23</sup>, mientras que la LC, habiéndose aprobado en julio de 2003, su entrada en vigor se produjo el 1 de septiembre de 2004<sup>24</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, poniendo solución, de este modo, a toda la controversia que hasta el momento presente venía suscitando el citado precepto.

Así pues, y una vez indicado lo anterior, 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 ésta que pasamos a estudiar a continuación.

### III. EL ORDEN DE PRELACIÓN EN EL COBRO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN EL CONCURSO: LA CALIFICACIÓN DE LOS MISMOS

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».

<sup>22</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, 2007, pp.13 y ss., opinión compartida, a su vez, por GARCÍA GÓMEZ, Antonio. “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, p. 847.

<sup>23</sup> Disposición final undécima de la LGT.

<sup>24</sup> Disposición final trigésima quinta de la LC.



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

### 1. *Los créditos concursales con privilegio especial*

A este respecto, y en relación a los créditos con privilegio especial, éstos 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: 1º 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>25</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>26</sup>, siendo el efecto esencial derivado de dicho privilegio la posibilidad de poder realizar aquéllos al margen del concurso<sup>27</sup>.

### 2. *Los créditos concursales con privilegio general*

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 dicho precepto, 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 91.2º de la LC prevé que **«Son créditos con privilegio general: 2º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad**

---

<sup>25</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 ésta».

<sup>26</sup> Asimismo, y como ha indicado GARCÍA GÓMEZ, Antonio, 2008, p. 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>27</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».

**Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal»<sup>28</sup>**, y ello por la totalidad de su importe, siendo aquéllas, a su vez, preferentes en caso de liquidación respecto del resto de créditos tributarios – a los cuales se hace alusión en el apartado 4º del precepto mencionado en el párrafo precedente –<sup>29</sup>, régimen aquél que también ostentan los ingresos a cuenta por retribuciones en especie, pero no las cuotas por tributos repercutidos<sup>30</sup>. En relación con esta cuestión, es posible afirmar que esta diferencia de trato radica en el daño que para la recaudación se produce cuando el retenedor entra en el concurso<sup>31</sup>.

Junto a lo anterior, el artículo 91.4º 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 2º 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>32</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 sólo 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 al principio de 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 ciento. 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 **stricto sensu**, de los recargos sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros

<sup>28</sup> La letra normal es nuestra.

<sup>29</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».

<sup>30</sup> Asimismo, para PÉREZ ROYO, Fernando, 2007, p. 13; los pagos fraccionados no quedan incluidos en el régimen jurídico previsto para los créditos con privilegio general del artículo 91.2º de la LC, sino en sede del artículo 91.4º de la citada Ley.

<sup>31</sup> A este respecto, GARCÍA GÓMEZ, Antonio, 2008, p. 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>32</sup> La letra normal es nuestra.

entes públicos, de los pagos fraccionados y de los ingresos a cuenta (a excepción de lo indicado anteriormente – esto es, los ingresos a cuenta por retribuciones en especie –)<sup>33</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 91.2º de la LC, o bien subordinados<sup>34</sup>. Dicha interpretación no puede reputarse, a nuestro modo de ver, correcta, y ello porque si un determinado crédito ya goza de un privilegio concreto éste debe excluirse de la cuantificación de otro, puesto que, en caso contrario, aquél se vería doblemente privilegiado.

De acuerdo con ello, consideramos que el límite del 50 por ciento, relativo al privilegio general recogido en sede del artículo 91.4º de la LC, no deberá aplicarse sobre aquellos créditos tributarios calificados con privilegio especial (art. 90.1.1º) o con privilegio general por la totalidad de su importe (art. 91.2º), excluyéndose también de aquél 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>3536</sup>.

### 3. *Los créditos concursales ordinarios*

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>37</sup>, cabe señalar que serán, por exclusión, todos aquellos que no ostenten la condición de

<sup>33</sup> En relación con esta cuestión, es preciso señalar que los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea y del período ejecutivo ostentan, como a continuación expondremos, la condición de créditos subordinados.

<sup>34</sup> Cfr. CALVO VÉRGEZ, Juan. “El crédito tributario en el proceso concursal”, en *Carta Tributaria*, núm. 22, 2010, pp. 7 y 8; GARCÍA GÓMEZ, Antonio, 2008, p. 838; MÁLVAREZ PASCUAL, Luis y SÁNCHEZ PINO, Antonio José, 2007, p. 47.

<sup>35</sup> Cfr. CALVO VÉRGEZ, Juan, 2010, pp. 5 y ss.; GARCÍA GÓMEZ, Antonio, 2008, p. 838. Por su parte, GARCÍA NOVOA, César, 2003, p. 72; considera, en relación con el referido límite del 50 por ciento, que éste 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>36</sup> Véanse, ya en sede de nuestros tribunales, las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2010 (FJ 4º) (RJ 2010/7300) y del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 3º) (AC 2005/1113).

<sup>37</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».

créditos con privilegio especial —en nuestro caso, los previstos en el artículo 90.1.1º de la 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 artículo 91.2º de la citada Ley—, ni, tampoco, el 50 por ciento 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.

#### 4. Los créditos concursales 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 aquéllos una vez satisfechos los créditos privilegiados y los ordinarios<sup>38</sup>.

A este respecto, y en referencia a los créditos de naturaleza tributaria, el precepto arriba citado hace alusión, de forma expresa, a los intereses, a los recargos y a las sanciones. Así pues, y en relación con las dos primeras 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. 92.3º LC)<sup>39</sup> y, en lo que concierne a la tercera, se menciona a «**Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias**» (art. 92.4º LC)<sup>40</sup>.

De acuerdo con ello, es posible afirmar que los referidos intereses van a calificarse, en el seno del concurso, como créditos subordinados, siendo 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>41</sup>.

<sup>38</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».

<sup>39</sup> La letra normal es nuestra. La redacción indicada en el texto es obra de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC, puesto que con anterioridad a la misma no se hacía alusión a los recargos en el referido precepto.

<sup>40</sup> La letra normal es nuestra.

<sup>41</sup> Exposición de Motivos de la LC (apartado V).

Siendo esto así, cabe señalar, en lo que atañe a la mención a los recargos en sede concursal, que ésta comprende tanto a los recargos por declaración extemporánea -recogidos en el artículo 27 de la LGT- como a los recargos del período ejecutivo -revistos en el artículo 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 –<sup>42</sup> y mixta – en otros –<sup>43, 44</sup>, afirmación ésta que resulta corroborada por el Tribunal Constitucional, el cual ha venido a poner de manifiesto que el hecho de que aquéllos tengan una función coercitiva, disuasoria o de estímulo les da un cierto matiz sancionador<sup>45</sup>.

A la vista de las consideraciones efectuadas, estimamos que los mencionados recargos, además de ostentar la consideración de créditos concursales subordinados, deberían haber sido equiparados, *lato sensu*, a las sanciones, incluyéndose, por tanto, en el apartado cuarto del artículo 92 de la LC<sup>46</sup>. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el citado precepto no alude, en exclusiva, a las sanciones derivadas del ejercicio del *ius punendi* del Estado, sino que utiliza la expresión «demás sanciones pecuniarias»,

---

<sup>42</sup> A estos efectos, consideramos que tanto el recargo por declaración extemporánea del 20% como el recargo de apremio ordinario también del 20% 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>43</sup> En nuestra opinión, la naturaleza mixta la ostentan los recargos por declaración extemporánea del 5%, 10% y 15% y los del período ejecutivo del 5% y 10%, 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–.

<sup>44</sup> Cfr. en este mismo sentido, a VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Privilegios del crédito tributario y distintos componentes de la deuda tributaria. Especial referencia a la quiebra”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 111, 2001, pp. 487 y ss., y CASAS AGUDO, Daniel, 2006, p. 217.

<sup>45</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 5º). Cfr. en este sentido, a VARONA ALABERN, Juan Enrique, 2001, pp. 487 y ss., y CASAS AGUDO, Daniel. *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 217.

<sup>46</sup> En este sentido, GARCÍA GÓMEZ, Antonio, 2008, pp. 843 y 844; ha considerado correcta la clasificación de los recargos por declaración extemporánea en sede del artículo 92.4º 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 período 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 MÁLVAREZ PASCUAL, Luis y SÁNCHEZ PINO, Antonio José, 2007, pp. 44 y 4; y de CALVO VÉRGEZ, Juan, 2010, p. 21; los recargos que ahora nos conciernen deben incluirse en el artículo 92.3º de la LC, junto con los intereses. En contra de esta tesis se ha pronunciado VALERO LOZANO, Nicolás, 2005, p. 175, quien considera a los referidos recargos créditos tributarios con privilegio general.

debiendo entenderse por tales toda pena impuesta al que infringe la ley<sup>47</sup>, siendo éste, precisamente, el propósito de dichas prestaciones<sup>48</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 aquéllos 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>49</sup>.

#### IV. CONCLUSIONES

En primer lugar, puede afirmarse que la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos implica que los créditos tributarios se encuentren revestidos de unas garantías y privilegios especiales, cuya finalidad se encuentra en la mejor tutela del orden público.

De acuerdo con ello, en el ámbito tributario se ha previsto que la Hacienda Pública será preferente para el cobro de sus créditos, siempre y cuando concurra con otros acreedores en los supuestos de ejecución singular, con la excepción de que estos últimos fueran acreedores de dominio, prenda o hipoteca o tuvieran otro derecho real debidamente inscrito en el oportuno registro con anterioridad al ostentado por aquélla.

No obstante lo anterior, en los casos en que los créditos tributarios se encuentren en un proceso concursal no resultará aplicable el referido derecho de prelación general, sino que deberá tenerse en cuenta, a efectos de calificar dichos créditos, lo dispuesto en la propia LC, no ostentando la totalidad de aquéllos el carácter de privilegiados.

En este sentido, debe ponerse de relieve la importante reducción de los privilegios que en sede concursal se ha venido estableciendo de los créditos tributarios, lo cual encuentra su fundamento en el hecho de poder satisfacer a todos los acreedores que concurren en el concurso y no sólo a aquellos que ostenten la condición de privilegiados, limitándose, asimismo, las excepciones al principio de la *par conditio creditorum*.

Siendo esto así, consideramos del todo positiva la modificación operada en el seno del artículo 77.2 de la LGT por obra de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC, solucionando toda la controversia relativa a los créditos tributarios y la aplicación de esta última norma en función de la forma de finalización del concurso.

<sup>47</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>48</sup> Véanse, a este respecto, las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 3º) (RJ 2010/7300) y del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 2º) (AC 2005/1113).

<sup>49</sup> Cfr. CALVO VÉRGEZ, Juan, 2010, p. 23.

Sea como fuere, y ya en último lugar, cabe señalar que una vez iniciado el concurso la clasificación de los créditos tributarios deberá determinarse en función de las previsiones recogidas en los artículos 90 y siguientes de la LC, lo cual implicará que la mayor parte de aquéllos se califiquen como créditos con privilegio general, pero sólo por la mitad de su importe, debiendo incluirse, en nuestra opinión, para el cálculo de dicha cuantía únicamente los créditos que se hubiesen calificado de tal modo.

## BIBLIOGRAFÍA

- CALVO VÉRGEZ, Juan. “El crédito tributario en el proceso concursal”, en *Carta Tributaria*, núm. 22, 2010.
- CASAS AGUDO, Daniel *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- “La remisión a la legislación concursal contenida en el art. 77.2 LGT no resulta de aplicación en los supuestos de liquidación concursal”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, 2006.
- DÍEZ SOTO, Carlos Manuel. *Concurrencia y prelación de créditos: teoría general*, Editorial Reus, Madrid, 2006.
- GARCÍA GÓMEZ, Antonio. “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.
- GARCÍA NOVOA, César. “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003.
- MÁLVAREZ PASCUAL, Luis, y SÁNCHEZ PINO, Antonio José. “La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007.
- MATA SIERRA, María Teresa. “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.
- PÉREZ ROYO, Fernando. “El privilegio de los créditos tributarios (según la «interpretación auténtica» contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2007.
- PITA GRANDAL, Ana María. “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.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Las garantías del crédito tributario”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981,

- RUIZ BURSÓN, Javier. “Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, 2006.
- SÁNCHEZ PINO, Antonio José. “La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal”, en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2004.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. “Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002.
- VALERO LOZANO, Nicolás. “La Ley General Tributaria y la normativa concursal”, en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005.
- VARONA ALABERN, Juan Enrique. “Privilegios del crédito tributario y distintos componentes de la deuda tributaria. Especial referencia a la quiebra”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 111, 2001.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. “Artículo 77. Derecho de prelación”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.