

**Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 21 Ene. 2009, rec.  
842/2007**

**Ponente: Corbal Fernández, Jesús.**

**Nº de Sentencia: 1231/2009**

**Nº de Recurso: 842/2007**

**Jurisdicción: CIVIL**

Forma de computar los créditos tributarios a efectos de determinar el ámbito del privilegio general de los mismos; clasificación de los recargos tributarios de apremio como créditos subordinados

PROCEDIMIENTO CONCURSAL. Determinación de la masa pasiva. Clasificación de créditos. Forma de computar los créditos tributarios a efectos de clasificarlos como privilegiados con privilegio general o como ordinarios. Clasificación de los recargos tributarios de apremio como créditos subordinados.

*Las sentencias de instancia estimaron parcialmente la demanda incidental de impugnación de lista de acreedores elaborada por la administración concursal. El Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación del demandante.*

**Texto**

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Enero de dos mil nueve.

Visto por la Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados al margen indicados, el recurso de casación interpuesto respecto la Sentencia dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Quince, como consecuencia de autos de incidente concursal seguido ante el Juzgado de lo Mercantil número 2 de Barcelona; cuyo recurso fue interpuesto la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, asistida por el Abogado

del Estado; siendo parte recurrida la entidad PANEUROPEA DE SECUENCIACION Y LOGÍSTICA, S.L., que no se ha personado ante este Tribunal Supremo.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se interpuso ante el Juzgado de lo Mercantil Número Dos de Barcelona, demanda incidental de impugnación de lista de acreedores elaborada por la administración concursal de Paneuropea de Secuenciación y Logística, S.L. El Juzgado Número Dos de lo Mercantil, de Barcelona, dictó Sentencia con fecha 12 de mayo de 2.005, cuya parte dispositiva es como sigue: «FALLO: Que debía acordar y acordaba ESTIMAR PARCIALMENTE la demanda incidental de impugnación del Informe de los Administradores Concursales interpuesta por la Agencia Tributaria, ratificando los importes y la calificación de los créditos efectuada por la Administración Concursal en su escrito de contestación, todo ello sin hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales».

**SEGUNDO.-** Interpuesto recurso de apelación contra la anterior resolución por la representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Decimoquinta, dictó Sentencia con fecha 28 de septiembre de 2.006, cuya parte dispositiva es como sigue: «FALLAMOS: Desestimar el recurso de apelación formulado por la representación procesal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Sentencia dictada en fecha 12 de mayo de 2.005 en autos de los que dimana este Rollo, que confirmamos, sin imposición de costas».

**TERCERO.-** Por el Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se interpuso recurso de casación contra la Sentencia dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 15ª, de fecha 28 de septiembre de 2.006, con apoyo en los siguientes motivos, ÚNICO.- Se alega infracción de los arts. 91.4 y 91.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

**CUARTO.-** Por Providencia de fecha 10 de abril de 2.007, se tuvo por interpuesto recurso de casación y se acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo.

**QUINTO.-** Recibidas las actuaciones, comparece el Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal Tributaria. La Sala Primera del Tribunal Supremo, dictó Auto con fecha 4 de noviembre de 2.008, por el que se admitió el recurso de casación interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

**SEXTO.-** No habiendo comparecido la parte recurrida, y no solicitándose la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 17 de diciembre de 2.008, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. JESÚS CORBAL FERNÁNDEZ,

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se formuló demanda incidental de impugnación de la lista de acreedores elaborada por la administración concursal de la entidad mercantil PANAEUROPEA DE SECUENCIACION Y LOGÍSTICA, S.L. en el procedimiento de concurso núm. 52/2004 seguido en el Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Barcelona, de conformidad con lo previsto en los arts. 96.3, 95.4 y 194 de la Ley de 19 de julio de 2.003. Las cuestiones básicas de discrepancia con dicha lista se resumen en tres apartados: a) que el límite cuantitativo del 50% no es aplicable a las retenciones tributarias a las que se reconoce un privilegio general en la clasificación de créditos en el art. 91.2 de la Ley Concursal; b) que se excluye el recargo de apremio del concepto de crédito privilegiado, incluyéndolo entre los ordinarios del art. 89.3 de la LC [la Administración concursal los había clasificado como subordinados], lo cual contraviene la propia esencia del recargo de referencia; y, c) que la base de cálculo del límite del privilegio del art. 91.4, inciso segundo -«hasta el 50 por ciento de su importe»- debe referirse al conjunto de los créditos concursales que ostenta la Hacienda Pública, y no limitarse a los créditos tributarios» por lo que deben computarse la totalidad de los créditos. Con base en dichas apreciaciones solicita se acuerde incluir en el listado de acreedores el monto de los créditos que aparecen reflejados en el Informe complementario de 18 de marzo de 2.005, de acuerdo con la clasificación que del mismo resulta.

Por la representación procesal de la entidad concursada Panaeuropea de Secuenciación y Logística, en su escrito de contestación, se manifestó: a) que se allanaba a las impugnaciones relativas a que el privilegio del art. 91.2 de la LC no está sujeto a la limitación cuantitativa del 50%; b) que igualmente se allanaba a la impugnación referente a que la base para el cálculo del art. 91.4 LC es el conjunto de créditos concursales que ostenta la Hacienda Pública frente al concursado; y, c) que se oponía a la pretensión de clasificar los recargos de apremio como crédito privilegiado por tener la naturaleza de subordinado del art. 92.4 al suponer una sanción.

Por la Administración Concursal se efectúa en su escrito de contestación a la demanda una nueva liquidación con arreglo a las siguientes premisas: que el privilegio general del art. 91.2º LC no está sujeto a límite cuantitativo; que los intereses moratorios y los recargos de apremio tienen la condición de créditos subordinados; y que la base de cálculo para la fijación del límite cuantitativo del 50% del art. 91.4 la constituye la suma de los créditos de la Hacienda Pública una vez descontados los importes de los créditos del art. 91.2º y de los subordinados del art. 92.3º y 4g [en el caso no hay créditos con privilegio especial]. De ello resulta: a) Crédito con privilegio

general: 218.358,37 € (art. 91.2º y 4º LC) --suma de 129.257,36 (retenciones de IRPF) y 89.101,01 (50% importe conjunto créditos determinado conforme a las pretensiones anteriores)-; b) Crédito ordinario: 89.101,01 € (art. 89.3 LC); y, c) Crédito subordinado: 60.887,10 € (art. 92.3º y 4º) --que comprende los conceptos de intereses moratorios y recargos de apremio--.

La Sentencia dictada por el Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Barcelona el 12 de mayo de 2.005, en el procedimiento incidental núm. 175/2005 (concurso núm. 52/2004), estima parcialmente la demanda incidental de impugnación del Informe de los Administradores Concursales interpuesta por la Agencia Tributaria, ratificando los importes y la calificación de los créditos efectuada por la Administración Concursal en su escrito de contestación. La resolución resuelve la cuestión relativa al cálculo del 50% del 91.4º LC señalando que «también es compatible con el tenor literal del precepto entender que el 50% debe ejercerse dentro del ámbito del art. 31.4º, es decir, partiendo del crédito tributario depurado de otros privilegios y de partidas que merezcan la calificación de créditos subordinados, y se atiende mejor, de tal manera, al espíritu y finalidad de la norma (art. 3 del Código Civil) y al propósito del Legislador, explicitado en la Exposición de Motivos, de limitar los privilegios. Y resuelve la cuestión relativa a los recargos, clasificándolos dentro de los créditos subordinados, argumentando, en síntesis, que a tal conclusión conduce una interpretación sistemática de los preceptos de la Ley General Tributaria (art. 58) y de la Ley Concursal (arts. 91 y 92) que permite distinguir dentro de la unicidad de la deuda tributaria una obligación principal (art. 58.1º LGT) y otras accesorias --recargos de todo tipo, intereses de demora y sanciones pecuniarias-- (art. 58.29 LGT).

Por la Abogacía del Estado en representación de la AEAT se interpuso recurso de apelación alegando, en síntesis: A) Sobre el recargo, que: el art. 58 LGT separa lo que es deuda tributaria (apartado 2) de las sanciones tributarias (apartado 3); el legislador concursal no omitió involuntariamente los recargos al regular los créditos subordinados, con lo que no existe en realidad vacío alguno que integrar en el seno del art. 92 LC; no cabe interpretación extensiva del art. 92.4 LC porque es un precepto excepcional, pues fija legalmente una excepción y dicho criterio interpretativo es contrario a las normas que rigen la interpretación de las leyes; que es posible una interpretación literal y sistemática de la Ley de modo que el art. 92 LC no hace mención, entre los créditos subordinados, de los recargos, y hace mención expresa de intereses, multas y sanciones pecuniarias; la naturaleza del recargo de apremio responde a una finalidad --«principal cometido»-- de carácter reparatorio o compensatorio (STC 16 de septiembre de 1.996) y lo propio puede decirse del recargo por ingreso extemporáneo que tiene una finalidad disuasoria no sancionadora (STC 13 de noviembre de 1.995); la auténtica naturaleza del recargo de apremio es la de resarcir a la Administración de los gastos del procedimiento de apremio, gastos o costes de naturaleza interna, distintos por tanto de las denominadas costas del procedimiento; los recargos se devengan

de forma automática y son exigibles sin necesidad de tramitar un procedimiento sancionador; tampoco pueden equipararse los recargos a los intereses, pues éstos tienen por finalidad resarcir a la administración del perjuicio que supone no tener a su disposición una suma de dinero desde el momento en que le era debida, cuestión completamente ajena a los costes internos; aunque se pudiesen encontrar argumentos para identificar recargo y sanción, cuando menos impropia, la interpretación teleológica de la ley llevaría a negar tal identificación «pues el principio que debe regir tal interpretación no debe ser el de extender la poda de privilegios que la ley recoge, sino preservar la par conditio creditorum, al ser este el principio general que la Ley Concursal pretende reconocer en su máxima extensión posible: no olvidemos que la poda de privilegios así llamada no es sino un instrumento al servicio del tal principio y no un principio en sí mismo», y la EM de la Ley alude a los créditos subordinados como excepciones negativas al principio de igualdad de tratamiento de los acreedores «que ha de constituir la regla general del concurso y que sus excepciones han de ser contadas y siempre justificadas»; sin que contraríe lo anterior un supuesto principio de subordinación de los créditos accesorios, porque disuena del principio general expuesto en determinados casos y porque la ley, de hecho, lo contradice de modo concreto cuando menos en dos ocasiones: arts. 92.3 y 91.1. Como conclusión se sostienen dos opciones: a) que los recargos deben clasificarse de la misma manera que el crédito del que traen causa; o, b) al no estar enumerados como privilegiados se entenderán como ordinarios (art. 89.3 LC); y, B) Sobre la interpretación del art. 91.4 LC se entiende que deben sumarse el conjunto de créditos de la Hacienda Pública y limitar el privilegio a los que resulte aplicable el art. 91.4 LC, por los siguientes argumentos: la literalidad del art. 91.4, en el que se distinguen «créditos tributarios» (inciso primero) y «conjunto de los créditos de la Hacienda Pública» (inciso segundo); la interpretación de la sentencia recurrida contradice la literalidad y la lógica del precepto; la interpretación sistemática del precepto; la interpretación teleológica o finalista de fijar un límite máximo; la solución predicada es respetuosa con la naturaleza jurídica y el régimen jurídico aplicable al crédito tributario como privilegiado que establece el art. 77 LGT; y tal interpretación es acorde con los antecedentes legislativos, la evolución en trámite parlamentario, que ha tenido el art. 91.4 LC hasta su actual redacción.

La Sentencia dictada por la Sección Decimoquinta de la Audiencia Provincial de Barcelona el 28 de septiembre de 2.006, Rollo núm. 842 de 2.007, desestima el recurso de apelación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se basa fundamentalmente: A) En cuanto a los recargos: que los términos en que se expresan los apartados 3º y 4º del art. 92 («demás sanciones pecuniarias» que no sean «multas» propiamente dichas, y «de cualquier clase» con referencia a los intereses) no imponen ninguna interpretación literal y excluyente ni se puede obviar una interpretación teleológica; la LC no adopta los conceptos y terminología de la LGT; la finalidad y espíritu del art.

92 LC revela el designio legal de relegar, subordinándolos, aquellos créditos que sean accesorios de la obligación principal, por ser consecuencia de su falta de cumplimiento puntual; lo que se subordina, con un carácter de excepción negativa, responde, según la EM de la LC, y según los casos, bien al carácter accesorio del crédito (y aquí indica los intereses), bien por razón de su naturaleza sancionadora (las multas), señalando expresamente que dentro de esta categoría de créditos se incluyen los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos; la distinción entre recargo e interés puede resultar con cierta nitidez, pero la contraposición y diferencia entre recargos (del art. 27 o del 28 LGT) y las sanciones se difumina o diluye, siendo por lo demás, indiscutible la naturaleza accesoria de aquéllos respecto de una obligación pecuniaria principal; igual que la cláusula penal en el ámbito civil la existencia del recargo deriva del incumplimiento o irregular cumplimiento de una obligación principal y su finalidad no es otra que procurar o asegurar su puntual cumplimiento; y el concepto de «sanción» a que se refiere el art. 92.4º LC es un concepto más amplio que el previsto en el art. 25 CE. Y, B) Sobre el cálculo del 50% del art. 91.4º LC se estima que no cabe incluir en la base del mismo los que ya tienen una calificación «más privilegiada» (arts. 90.1 y 91.2ª LC) y los subordinados, por razones de interpretación sistemática; evitar un resultado que la Ley obviamente excluye --que un mismo crédito sea calificado doblemente, como subordinado y como privilegiado a la vez--, y finalidad de la norma de privilegiar sólo una parte o porción de los créditos de Derecho Público que no ostenten otra preferencia crediticia, sin incluir aquellos, obviamente, que merezcan la calificación de subordinados.

Por el Abogado del Estado en la representación legal de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se interpuso recurso de casación por interés casacional --novedad de la normativa legal-- que fundamenta en la infracción de los arts. 91.4º y 91.2ª de la Ley 22/2.003, de 9 de julio, Concursal, el cual fue admitido por Auto de esta Sala de 4 de noviembre de 2.008.

**SEGUNDO.-** Se denuncia en primer lugar por la parte recurrente la infracción del art. 91.4º de la Ley Concursal, en el que se establece que «son 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 general del número 2ª 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 cincuenta por ciento de su importe». El planteamiento de la AEAT es que este precepto debe ser interpretado de forma que para «el cálculo del límite del 50% es necesario primero determinar y sumar el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública independientemente de su calificación o condición, y a continuación sobre el resultado calcular el 50%, de modo que esa cifra sería el límite del privilegio de los créditos de la Hacienda Pública, a los que resulte aplicable el art. 91.4 de la LC». Aduce similares argumentos a los del recurso de

apelación, en relación, en síntesis, con la literalidad de la norma, la interpretación sistemática del precepto, y técnica o táctica legislativa (art. 91.6 LC), interpretación teleológica o finalista; que la solución es respetuosa con la naturaleza y régimen jurídico aplicable al crédito tributario como privilegiado que establece el art. 77 LGT, sin que pueda verse alterada siquiera en sede concursal (art. 18 LGT); antecedentes históricos y legislativos de esta cuestión; y, finalmente menciona el Proyecto de Ley sobre concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares, en tramitación parlamentaria.

Como ya anteriormente se ha expuesto, el criterio de la Audiencia Provincial, que ratifica la decisión de primera instancia, se resume en que «la correcta interpretación de la norma impone excluir de la suma total del crédito concursal los importes que gozan de privilegio especial del art. 90.1 LC, los beneficiarios del privilegio general del art. 91.2º LC, y el crédito que se califica como subordinado conforme al art. 92.4º, atribuyendo el privilegio general del art. 91.4º al 50% del crédito concursal resultante».

Esta Sala comparte la solución adoptada por la Sentencia de la Audiencia Provincial objeto de recurso, y, por consiguiente, desestima el planteamiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

*La finalidad del precepto controvertido es la de determinar el ámbito del privilegio general de los créditos de Derecho público no clasificados, y concretar su restricción mediante la fijación de un porcentaje, de modo que una parte de dichos créditos, en la medida adoptada en atención a razones de política legislativa, queda privilegiada con el rango que le otorga la propia norma, y la parte restante (la otra mitad de la cuantía) tiene la calificación de créditos ordinarios, concepto residual pero que acumula la generalidad de los créditos concursales, sujetos a la regla de la «par condicio creditorum». Tal función, de configurar el privilegio general genérico, se refuerza por la ubicación sistemática del precepto -en la norma que se examina y no en otro lugar- y la propia expresión del inciso segundo (art. 91.4º LC) «este privilegio». Para determinar la base a que debe aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento no cabe tomar en cuenta los créditos incardinables en los arts. 90, 91 y 92 LC porque los mismos ya están clasificados con una u otra condición, y, por consiguiente, quedan fuera de la categoría genérica de los no clasificados, y ello no sólo es coherente con un argumento de lógica formal del sistema, sino que además evita el sin sentido de una doble calificación de los créditos ya clasificados. La exclusión de la base del cálculo de los créditos con privilegio especial (art. 90 LC) y de las retenciones (art. 91.2ª LC) se ratifica por su específico rango privilegiado (arts. 155 y 156 LC) y por la propia disposición legal (inciso primero del art. 91.4º LC); en tanto que la exclusión de los créditos subordinados se refuerza si se advierte, por un lado, que no es razonable que unos créditos que el legislador posterga o discrimina por unas*

*u otras razones subjetivas u objetivas se deban tomar en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los acreedores ordinarios, y, por otro lado, que uno de las directrices de la Ley Concursal es la de limitación de los privilegios, en favor de cuya orientación, con interpretación restringida de los mismos, abundan razones de diversa índole (existencia en la Administración de información privilegiada, económica y financiera, sobre el concursado; absoluta falta de transparencia y ausencia de publicidad de los privilegios públicos; criterio restrictivo, e incluso excluyente, de los mismos en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno).*

La argumentación anterior, que sintoniza plenamente con la de la Audiencia Provincial (en cuya resolución se alude, en síntesis, a que: la norma comienza excluyendo los créditos que tienen una calificación más privilegiada; una interpretación sistemática no permite aislar el art. 92 LC; la solución que se mantiene evita calificar, a la vez, doblemente un crédito como privilegiado y como subordinado; y es más conforme al principio de igualdad de trato de los acreedores y la finalidad de la norma de privilegiar sólo una parte de los créditos de Derecho público), no resulta desvirtuada por las consideraciones efectuadas por la AEAT, porque, aparte de que los proyectos legislativos resultan irrelevantes en la perspectiva interpretativa de la «lege data» y que los antecedentes históricos y prelegislativos del precepto no resultan en absoluto esclarecedores en el sentido que pretende la parte recurrente, debe señalarse, que, no hay razón alguna para desconectar los dos incisos del art. 91 A- LC; cabe referir la expresión «conjunto de los créditos» a todos los no clasificados; no hay una solución inequívoca en la perspectiva de la literalidad del precepto controvertido, es más» incluso son posibles fórmulas distintas de las contempladas en el proceso que, según las circunstancias, pudieran ser menos favorables para la AEAT; el argumento de que de haber querido el legislador otra solución [distinta de la que mantiene la parte recurrente] la habría expresado de un modo más sencillo resulta inconsistente porque la redacción del precepto dista de ser unívoca para sustentar tal apreciación; el que el art. 91.6º LC, a propósito del privilegio general (de último rango) otorgado a un porcentaje de los créditos del solicitante de la declaración de concurso, excluya explícitamente los créditos subordinados, no permite deducir una solución diversa por omisión de la referencia en el cálculo del porcentaje del privilegio general de los créditos de Derecho público, porque no hay una «ratio» diferente que lo explique o justifique; y, finalmente, nada dice el art. 77 LGT de 2.003 porque, sin necesidad de entrar aquí en otras digresiones, procede resaltar que la Disposición adicional octava de dicha Ley, bajo la rúbrica de «Procedimientos concursales», indica que «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento», y en el art. 89.2, inciso final, LC claramente se establece que «No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

Por todo ello el motivo decae.

**TERCERO.-** Se acusa en segundo lugar por la parte recurrente Ja infracción del art. 91, apartado 29 LC, si bien en el cuerpo del motivo se hace referencia también a otros preceptos. Impugna el recurso la clasificación de los recargos de apremio como créditos subordinados, y entiende que se deben calificar, bien con la misma categoría que la deuda tributaria insatisfecha de la que proceden, o bien, como crédito ordinario al no estar especificado expresamente en la Ley.

La sentencia recurrida califica a los efectos concursales los recargos tributarios de apremio como créditos subordinados del art. 92 LGT, argumentando, en síntesis, que: si bien el art. 92 LC no los enumera expresamente, una interpretación no los excluye al utilizar el precepto expresiones de contenido indeterminado que reclaman una integración por el intérprete («demás sanciones pecuniarias», que no sean multas propiamente dichas; y «de cualquier clase», con referencia a los intereses), sin que se pueda obviar el canon teleológico; no cabe una extrapolación del concepto y tratamiento de la deuda tributaria, tal y como se describe y configura por la LGT, al ámbito concursal, pues la LC no emplea la expresión «deuda tributaria» que describe el art. 58 LGT y, por otro lado, pese a que el art. 25.2 LGT dispone que las sanciones no tienen la consideración de obligación «accesoria» de la obligación tributaria principal, no por ello, en el ámbito concursal, dejan de ser créditos subordinados conforme al art. 92.4º LC; el espíritu y finalidad de la LC responde al designio de relegar, subordinándolos, aquellos créditos que sean accesorios de la obligación principal; y el carácter subordinado se establece en relación con los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, y si bien es cierto que la distinción entre recargo e interés puede resultar con cierta nitidez, en cambio la contraposición y diferencia entre los recargos, sean los previstos en el art. 27 o en el art. 28 de la LGT, y las «sanciones» se difumina o diluye, pues es difícilmente concebible el recargo, en atención a su naturaleza y finalidad, si no es en posición muy próxima o análoga a la pena o sanción, por más que opere «ex lege», directamente y sin necesidad de un proceso administrativo sancionador, siendo indiscutible, por lo demás, su naturaleza accesoria respecto de una obligación pecuniaria principal; al igual que la cláusula penal en el ámbito civil su finalidad no es otra que procurar o asegurar el puntual cumplimiento de la obligación principal; y que el concepto de «sanción» a que se refiere el art. 92.4º LC es un concepto más amplio que el previsto en el art. 25 CE, y en su aplicación no se precisan las garantías constitucionales del proceso sancionador.

La impugnación del recurso de casación se resume en los siguientes razonamientos: A. Desde una óptica tributaria la calificación reservada al recargo por la sentencia impugnada contraviene la propia naturaleza jurídica del recargo tributario porque el art. 58 de la nueva LGT (58/2.003, de 17 de diciembre) recoge en su apartado 2 que integran la deuda tributaria los recargos, en tanto en el apartado 3 se expresa que las sanciones tributarias no formarán parte de la deuda tributaria; B. Desde la perspectiva de la Ley Concursal no cabe incluir los recargos entre los créditos

subordinados porque: a) no están expresamente mencionados, pues el art. 92 LC sólo se refiere a intereses, multas y sanciones pecuniarias; b) no hay omisión involuntaria del legislador porque no se aviene con el hecho de que se hayan regulado recargos cuantitativamente menos importantes como los del art. 91.1 LC, o con el hecho de que el legislador sea exhaustivo al subordinar los intereses, de toda clase, incluidos los moratorios, exhaustividad que no sería tal en el párrafo siguiente; c) no cabe una interpretación extensiva porque el precepto tiene carácter excepcional en un régimen de «par conditio creditorum» (arts. 92.4º LC y 4.2 CC); d) la naturaleza del recargo de apremio resulta clara que no tiene carácter sancionador porque es una institución jurídica cuyo principal cometido es de carácter reparatorio o compensatorio (STC 16 de septiembre de 1.996), siendo su auténtica naturaleza la de resarcir a la Administración de los gastos o costes de naturaleza interna, distintos de las denominadas costas del procedimiento; y, además, se devengan de forma automática y son exigibles sin necesidad de tramitar un procedimiento sancionador con todas las garantías inherentes al ejercicio del «ius puniendi»; e) tampoco pueden equipararse a los intereses, puestos éstos tienen por finalidad resarcir a la Administración del perjuicio que supone no tener a su disposición una determinada suma de dinero desde el momento que le era debida; f) aunque pudiésemos encontrar argumentos para identificar recargo y sanción, cuando menos impropia, la interpretación teleológica de la ley nos debería llevar a negar tal identificación, pues el principio que debe regir la interpretación de la omisión [del art. 92] no debe ser el de extender la poda de privilegios que la ley recoge, sino preservar la «par conditio creditorum», al ser éste el principio general que la Ley Concursal pretende reconocer en su máxima extensión posible, pues como señala su Exposición de Motivos «el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso y sus excepciones han de ser contadas y siempre justificadas»; y, f), finalmente, se alude a que el Proyecto de Ley sobre concurrencia y prelación de créditos en caso de ejecuciones singulares incluye los recargos dentro del número 4º del art. 91 LC (que modifica en la Disposición final séptima), por lo que se les atribuye el carácter de privilegiado en el porcentaje correspondiente, siendo en los restante crédito ordinario, y en tal Proyecto se hace referencia al carácter de interpretación auténtica de la LC.

El motivo no se estima porque se comparte el criterio de la resolución recurrida que califica el crédito concursal por recargo tributario de apremio como crédito subordinado del art. 92 LC. Y esto es así por las siguientes razones:

En primer lugar debe destacarse que, *en materia de clasificación de créditos a efectos de un concurso, la regulación de la Ley General Tributaria se halla subordinada a la normativa de la Ley Concursal, pues, aun cuando la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre, parece matizar el régimen anterior (ya que el art. 77.2 limita la remisión a la Ley Concursal en relación con la prelación de créditos tributarios al «caso de convenio concursal», en tanto el art. 71.2 de la LGT*

239/1963, de 28 de diciembre, redactado por la Disposición final undécima de la LC, se refería al «caso de concurso»), sin embargo sigue siendo prevalente el régimen de la LC porque la Disposición adicional octava de la LGT de 2,003 establece que, en materia de «Procedimientos concursales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento», y el art. 89.2, «in fine», de la LC, dispone que no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley». Por ello, no puede prevalecer contra el contenido de la LC, o interpretación de la misma, cualquier disposición o conclusión hermenéutica dimanante de la LGT. Aparte de esto, procede también resaltar que si bien en el art. 54.2 de la LGT se incluyen en la deuda tributaria los recargos, y entre ellos los recargos del periodo ejecutivo --letra c)--, ello no obsta a que puedan ser considerados créditos subordinados, pues también se integran en la deuda tributaria los intereses moratorios --art. 58.2, a)--, y son créditos subordinados (art. 92.3º LC).

En segundo lugar debe indicarse que entre los principios o criterios rectores que caracterizan la regulación concursal figuran: la limitación de los privilegios de Derecho público (sin llegar a su supresión, o fuerte restricción, de otros ordenamientos de nuestro entorno); la «par condicio creditorum», con igualdad de trato de los acreedores; y el trato discriminatorio, en diversos aspectos, y entre ellos la postergación en el cobro, (arts. 27, 97.2, 118, 122, 134 y 158 LC), para los denominados créditos subordinados. Estos créditos, que se enumeran en el art. 92 LC, no responden a un fundamento único, aludiéndose al respecto en la doctrina a razones de estricta justicia material, en algunos casos de índole objetiva, y otros de índole subjetiva, y aunque la relación es cerrada --«numerus clausus»--, sin embargo, --y en concreto en los casos que aquí interesa-- el legislador utiliza fórmulas amplias, para cuya comprensión --interpretación declarativa-- resulta de especial interés las pocas pero significativas referencias de la Exposición de Motivos de la LC (V, párrafo quinto) en las que se justifica la calificación por el carácter accesorio (intereses) o por la naturaleza sancionadora (multas), añadiendo que «a estos efectos 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». La anterior reflexión resulta especialmente oportuna porque los principios y líneas directrices del ordenamiento concursal permiten descubrir el sistema, y de tal modo comprender lo que pueda estar ambiguo en las palabras de la ley.

La exposición anterior permite deducir como *una de las razones orientativas del sistema que explican la calificación de un crédito como subordinado el carácter accesorio de la obligación, y tal naturaleza de obligación accesorio de los recargos del periodo ejecutivo resulta de modo incuestionable de la propia LGT --rúbrica de la Subsección cuarta (de la S. 2ª, Cap. 1, Tít II) en la que se integra el art. 28 relativo a dichos recargos--. Es cierto, que la E. de M. parece limitar la*

*justificación de la accesoriedad a los intereses, pero sucede que las modalidades de recargo ejecutivo y recargo de apremio reducido excluyen --y, por ende, sustituyen-- a los intereses moratorios a partir del inicio del periodo ejecutivo (art. 28.5, «in fine», LGT), por lo que, al menos en la medida coincidente, realizan la misma función, que no es otra que la de indemnizar los daños y perjuicios derivados de la mora en las obligaciones pecuniarias, tal y como resulta del art. 1.108 CC. Y no es razonable entender que los intereses moratorios sean crédito subordinado (por ejemplo en su compatibilidad con el recargo de apremio ordinario) y no tengan aquel carácter los recargos que realizan, al menos en parte, la misma función.*

Aparte de la función expresada --resarcitoria de daño-- *los recargos en general tienen una función plural, y el problema que aquí se plantea es si el recargo de apremio controvertido (y en concreto el de apremio ordinario que, a diferencia del apremio reducido, es compatible con los intereses de demora, conforme al art. 28.5 LGT) puede ser calificado de sanción pecuniaria a los efectos de su posible inclusión en el art. 92.4º LC. Es claro que el recargo de apremio no es una sanción en el sentido a que se refiere el art. 58.3 LGT, pues únicamente lo son las que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de la propia Ley, y también lo es que tampoco resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional referida al art. 25 CE. Sin embargo, la sanción es un concepto muy amplio, en cuanto consecuencia inexorable del incumplimiento de un deber jurídico, que opera para castigar un comportamiento que el ordenamiento desaprueba o rechaza, y dentro de cuyo concepto hay que distinguir las sanciones propias, que comprenden las punitivas --ejercicio del «ius puniendi»- y las administrativas, consecuencia del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, y las impropias, variadísimas, que carecen de la entidad cualitativa y cuantitativa de las propias, y no están sujetas a los estrictos principios de la legalidad constitucional sancionadora. No parece dudoso que el recargo de apremio ordinario es una sanción por la falta de cumplimiento de la deuda tributaria, sin que tenga por finalidad el resarcimiento de un daño»* (decía un conocido civilista que «lo que excede del daño es pena»), a lo que no obsta la alegación de la parte recurrente de que con su importe se atiende a la satisfacción de gastos de índole interno, pues, con independencia de la ambigüedad e indeterminación del destino, no cabe confundirlo con la «ratio» de la figura consistente en sancionar el incumplimiento de la deuda en el plazo previsto --que es realmente cuando actúa el recargo por haberse producido el resultado que el ordenamiento jurídico desaprueba--, aparte de que lógicamente también opere, en momento anterior, en el sentido de estimular el cumplimiento, como por lo demás es connatural a todo sistema sancionador.

La inclusión de los recargos ejecutivos [sin perjuicio de lo dicho en relación con los intereses moratorios] en el art. 92.4º LC resulta reforzado, por un lado, por los términos de la E. de M. en cuanto se refiere a «sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto

tributarios como de la Seguridad Social», y, por otro lado, por la amplitud de la expresión legal «los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias», y ello hasta el punto de que, de limitarse en materia tributaria el ámbito del precepto a las sanciones del Título IV LGT, la norma sería redundante, porque según el art. 185.2 LGT, las sanciones tributarias pecuniarias consisten -- «podrán consistir»-- en una multa fija o proporcional. A lo anterior aún cabría añadir el tratamiento similar que la propia LGT otorga a las infracciones y sanciones tributarias y a los recargos en sede de ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias (art. 10.2, párr. segundo, LGT).

Habida cuenta lo expuesto en orden al distinto fundamento del recargo de apremio ordinario respecto del tributo y su naturaleza de sanción impropia (o en sentido estricto), y que por consiguiente procede calificarlo como sanción pecuniaria a los efectos de la clasificación del crédito correspondiente como subordinado del art. 91.4º LC, esta conclusión no incide en la interpretación extensiva denunciada por la parte recurrente con fundamento en el art. 4.2 CC. Ello es así porque no se debe confundir la disyuntiva interpretación extensiva-restrictiva con la de interpretación lata-estricta, dado que cuando una fórmula legal es genérica y permite una cierta amplitud, no se incurre en interpretación extensiva sí se atribuye a la expresión legal la máxima extensión dentro del texto de la norma, pues tal interpretación no deja de ser declarativa permitida por el propio contenido del precepto interpretado. Y sin que, finalmente, como ya anteriormente se ha apuntado, constituyan óbice alguno los proyectos legislativos en la materia, que no son más que intentos de reforma, y, por consiguiente, sin relevancia en la perspectiva del derecho constituido.

Por lo expuesto, se desestima el motivo segundo.

**CUARTO.-** La desestimación de los motivos conlleva la del recurso de casación, y habida cuenta que las cuestiones de derecho planteadas eran discutibles, por no existir un criterio uniforme en la doctrina y en los tribunales acerca de la interpretación de los preceptos legales controvertidos, no se hace expresa imposición de las costas causadas, de conformidad con los arts. 487.3, «a contrario sensu», y 398.1 en relación con el 394.1, todos ellos de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

## **FALLAMOS**

Que declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Sentencia dictada por la Sección Decimoquinta de la Audiencia Provincial de Barcelona el 28 de septiembre de 2.006, en el Rollo núm. 842 de 2.007, dimanante del procedimiento incidental núm. 175/2.005 (Concurso núm. 52 de 2.004) del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Barcelona, sin hacer expresa condena en

costas en el recurso de casación. Publíquese esta resolución con arreglo a derecho, y devuélvase a la Audiencia los autos originales y rollo de apelación remitidos con testimonio de esta resolución a los efectos procedentes.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.-

Juan Antonio Xiol Ríos.--Román García Varela.--Xavier O'Callaghan Muñoz.--Jesús Corbal Fernández.-  
-Francisco Marín Castán.--José Ramón Ferrándiz Gabriel.--José Antonio Seijas Quintana.--Antonio Salas Carceller.--Encarnación Roca Trías. RUBRICADOS.

### **PUBLICACIÓN.-**

Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D, Jesús Corbal Fernández, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Secretario de la misma, certifico.