

7.

DOS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 21 DE ENERO DE 2009

Sobre la naturaleza jurídica de los recargos tributarios y de la Seguridad Social y sobre el cómputo de los privilegios públicos en el concurso de acreedores

Comentario a cargo de:

ABEL B. VEIGA COPO

Profesor Agregado de Derecho mercantil

Universidad Pontificia Comillas de Madrid (ICADE)

SENTENCIAS DE 21 de ENERO de 2009

Ponente: Excmo. Sr. Don Jesús Corbal Fernández

Asunto: En dos pronunciamientos de 21 de enero de 2009 el Alto Tribunal dirime una de las controversias más acentuadas a la hora de delimitar exactamente la masa pasiva respecto de los créditos públicos, máxime de la Administración Tributaria y de la Seguridad Social. En efecto, las sentencias enjuiciadas sientan la premisa de la que hay que partir a la hora de computar el cálculo del crédito con privilegio general del artículo 91.4 de la Ley Concursal, cerrando el paso a ese criterio extensivo pero perturbador de la administración tributaria esencialmente que pretendía introducir en el cálculo base la totalidad de los créditos que titulasen las administraciones públicas al margen de sus posibles calificaciones ya como subordinados o recalificaciones privilegiadas como es el caso de las retenciones o de preferencias de origen negocial. Así mismo se analiza y sienta indefectiblemente la naturaleza del recargo tributario correspondiendo a estos créditos una calificación subordinada, sean tributarios sean de la seguridad social.

Comentario de las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009

Sobre la naturaleza jurídica de los recargos tributarios y de la Seguridad Social y sobre el cómputo de los privilegios públicos en el concurso de acreedores

ABEL B. VEIGA COPO

*Profesor Agregado de Derecho mercantil
Universidad Pontificia Comillas de Madrid (ICADE)*

Resumen de los hechos

En sendos pronunciamientos de 21 de enero el Alto Tribunal dirime una de las controversias más acentuadas a la hora de delimitar exactamente la masa pasiva respecto de los créditos públicos, máxime de la Administración Tributaria y de la Seguridad Social. Trata además con acabar o al menos mitigar la recurrente práctica de impugnar a través del incidente concursal la lista de acreedores elaborada por la administración concursal toda pretensión patrimonial no reconocida o no interpretado a la sazón como el titular del crédito público pretende e inquiera. El Supremo en dos sentencias erradica esta práctica y sienta un criterio interpretativo unificador que venía siendo reclamado por una buena parte de la doctrina iusprivatista, aunque también tributarista, así como los pronunciamientos de la jurisprudencia de los Juzgados Mercantiles que han llevado durante estos cinco años de vigencia de la norma concursal el peso de procurar colmar los vacíos y lagunas, dudas e incertidumbres que la norma había y sigue generando. Común a ambas es la cuestión, primero, de calcular en sus justos parámetros la cuantía líquida del privilegio general establecido en el artículo 91. 4º de la Ley Concursal y que había sido malinterpretado por los entes públicos en un afán de aumentar la parte del crédito preferencial en detrimento del ordinario, así como tratar de residenciar en esta norma el recargo, sea tributario, sea de la Seguridad Social. Estrategia recurrente y siempre objeto de incidentes concursales y recursos judiciales que ahora con estos pronunciamientos tocan a su fin. A su vez, el Supremo sienta las bases para una correcta interpretación de los elementos configuradores de los recargos de cara a poder subsumirlos bajo la égida de los créditos subordinados. Tema este co-reoso y de difícil concreción dogmática habida cuenta la disparidad doctrinal, pero también la jurisprudencia incluso la constitucional.

COMENTARIO

Sumario: 1. Introducción. 2. La lucha por el privilegio del crédito público. 3. El cómputo del crédito privilegiado general. 4. El recargo: naturaleza y efectos. 5. Sobre el apremio. 6. Bibliografía.

1. Introducción

Indudablemente en los cinco años ya transcurridos de vigencia de la normativa concursal han sido los créditos públicos, especialmente los créditos tributarios los que han despertado una mayor controversia y, hasta cierto punto, confrontación tanto doctrinal como práctica. Enjaezados por un confusionismo terminológico pero también doctrinal, sea éste propio, sea ajeno como es el de los iusprivatistas cuando con respeto nos asomamos al ámbito tributario, pronto triunfa la desazón y cierta desesperanza cuando se comprueba la distonía y falta de unidad tanto conceptual como terminológica. Agencias y Abogacía del Estado han interpretado en terreno propio los resquicios ambiguos y amplios que ha dejado entreabiertos la propia norma concursal, máxime en sede de cómputo de privilegio general, —nada hay que decir respecto a las causas de preferencia negocial, sean prendas, hipotecas o anticresis, voluntarias o legales, pues o se contratan o no se contratan, y por tanto existe el derecho preferencial o no—, yendo más allá de lo que implícitamente decía la norma (artículo 91.4º Ley Concursal) pero también de lo que explícitamente no decía la norma, caso de los recargos que al no mentarlos, han interpretado de soslayo que los mismos tenían cabida dentro del privilegio general y, por tanto incidía en el cómputo del crédito a efectos de su colocación en la lista de acreedores que culmina la verificación de créditos y radiografía fidedigna de la masa pasiva. Se valían todo hay que decirlo, de la zozobra aquiescente tanto doctrinal como jurisprudencial que ha vacilado, rectificado, cuando no inventado elementos y caracteres que configuran la naturaleza enrevesada de los recargos tributarios. Las voces más críticas, pero también en cierto sentido disconformes sobre todo desde la atalaya tributaria, han bramado ante lo que han juzgado como descenso a los infiernos del crédito tributario, en este caso, del crédito público.

En efecto, ni siquiera cuando se trata de indagar y hallar la tipología de los recargos, pero sobre todo, la naturaleza jurídica del recargo tributario a efectos de su justa y recta calificación en el concurso como crédito que es accesorio del principal tributario, se puede apreciar puntos de encuentro y convergencia entre los tributaristas, pero también en la propia y específica jurisprudencia, incluida la del Constitucional que, al enfrentarse al embrujo del recargo, hallan esa necesaria unicidad conceptual. Sobran tipologías y empeños en rebautizar los conceptos y los tipos. Ni siquiera hay consenso ni puentes de entendimiento, salvo asimilaciones forzosas a efectos prácticos. Para mayor abundamiento,

la norma concursal ha guardado un absoluto silencio respecto al recargo, con lo que ha dado pábulo, inconscientemente o no, a interpretaciones extensivas e irrestrictas que han querido ver lo que simplemente no se podía ni debía ver.

Y es que la orientación conceptual y la configuración de los elementos configuradores del recargo basculan entre causas de indemnización, resarcimiento, punitivas, coercitivas, estimuladoras, intereses y sanciones. Y con tales mimbres y recurrentes vacilaciones tanto doctrinales como de nuestros tribunales es imposible llegar a un encuentro común. Ello no obsta para que, en todo caso, sí exista cierta armonía doctrinal, no exenta de discrepancia, que no unanimidad en afirmar el carácter subordinado del recargo en el concurso. Dejando ahora al margen posturas individualistas tanto en la doctrina como sobre todo y hasta el pronunciamiento del Tribunal Supremo, en realidad pronunciamientos con sendas sentencias de 21 de enero de 2009, una para el ámbito de los recargos tributarios, otra para los de la Seguridad Social, se han erradicado las posturas que trataban de mantener a toda costa la naturaleza privilegiada del recargo, al menos en sintonía con el privilegio general del artículo 91.4 de la Ley Concursal, especialmente así lo mantuvo la Agencia Tributaria y la Abogacía del Estado durante todos estos años, cortos eso sí, de vigencia de la norma concursal.

Y es que finalmente la diatriba y confrontación de la agencia tributaria preservando el valor del recargo, no por inusitado era menos esperado, como tampoco el afán y empeño, primero de contrarreformar y, después, de reinterpretar a su antojo las ciertamente ambiguas y amplias normas. Reformas y contrarreformas, obstinaciones varias y alguna que otra chapuza jurídica han terminado por jalonar pero también sentar cierta cordura interpretativa así como una armónica y única dirección, labor sensata ésta que ha llevado a cabo el Tribunal Supremo, en una primera sentencia de 21 de enero de 2009, acompañada ese mismo día de otra para el ámbito del crédito de la seguridad social, y de una segunda, más reciente en el tiempo de 20 de septiembre de 2009 sobre créditos por retenciones por renta física. Así al demediado afán por interpretar donde no había realmente nada que interpretar sino utilizar a beneficio propio y mera conveniencia lo que la Ley no había dicho ni regulado, han seguido reformas legislativas que resitúan el crédito público así como la labor de inspección de la Administración Pública ante una práctica en el proceso de verificación de créditos tan anómala como irregular (véase la nueva redacción conferida al artículo 87.2 en sede de reconocimiento de crédito público para albergar y dar cabida a la siempre controvertida y extemporánea labor de comprobación e inspección de la administración) [Vid. sobre esta labor de inspección y sobre todo sobre la potestad certificante en anteriores trabajos, VEIGA COPO (2009); id. "Sobre el reconocimiento...", (2008), pp. 395 y ss.; id., "Créditos públicos comunicados...", (2008), pp. 645 y ss.].

Por ahí han ido algunos de los derroteros de la apresurada e ineficiente reforma de marzo de 2009 que ha dado nuevo impulso y cobertura legal a ciertas actuaciones de la Administración como la modificación al alza y fuera de plazo

de las certificaciones de cara a su reconocimiento concursal, o la cobertura ex-temporánea de los frutos de la labor inspectora para el reconocimiento de los créditos sin que los mismos se vieran penalizados con la subordinación. Algo debe quedar ante todo claro, la normativa concursal no ha adoptado ni los conceptos ni la terminología que es propia de la normativa general tributaria, de este modo el punto de arranque ha condicionado el de convergencia, multiplicando las interpretaciones teleológicas y finalistas, amén de oportunistas e interesadas. Pero cuando los conceptos no están claros, ni tampoco su calado y hondura, la discrepancia aflora. Hablar por hablar de finalidad de la norma, del espíritu de la misma, de la ratio, etc., interpretando o creando falsas imposiciones conduce a demagogia e ineficacia, algo que los reformadores de la norma concursal deben tomar a buen recaudo. Pero computar los créditos y los privilegios a su albur y capricho no sólo roza la ilegalidad, sino que al margen de situar en la lista de acreedores con privilegios o no créditos que están, recte, por mejor decir, estaban mal calificados y clasificados, permitían irrogar una posición en el concurso a la Hacienda o la Seguridad Social en su caso, que no le correspondía en puridad ni en Derecho. Cuanto más se privilegie menos interés se tiene en ir a una solución convenida, y cuanto menos quede subordinado menos penalización sufrirá el acreedor. Por el contrario fagocitamos aún más la posición del ordinario, quien probablemente es el verdadero pagano de toda crisis concursal, más si cabe que el propio deudor.

Detractores o no, críticos y acrílicos, con más o menos indiferencia o proclividad, finalmente se ha cerrado una cuestión polémica de parte, de suyo interesada y rayana en lo imposible y en una ambigüedad interpretativa que no era justa, más allá de lo que efectivamente disponía el cuerpo legal, se ha terminado por redimensionar y situar en su justo parámetro el crédito tributario en su totalidad. Con independencia de la cuestión ad hoc de las distintas sentencias o pronunciamientos de Pleno del Alto Tribunal, empieza a vislumbrarse –otra cosa es que la necesaria y urgente reforma integral de la propia normativa concursal gire bruscamente para bien o para mal de este criterio– una objetiva clasificación del crédito tributario, desmembrando las distintas partes de un todo que lo integran y que no deben formar un único capítulo o conjunción de intereses de cara a su delimitación en la masa pasiva y, sobre todo, en el arduo y complejo en ocasiones proceso de verificación de los créditos.

No obstante, la Administración Pública reaccionó con prontitud sobre todo en el caso de los créditos de la Seguridad Social a través de la Instrucción 2/2009, de 17 de febrero, de la Dirección del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social de modificación de la Instrucción 1/2009, de 16 de febrero, por la que se imparten criterios a los servicios jurídicos delegados en materia de procedimientos concursales. Una Instrucción aclara las dudas generadas por la anterior de tan sólo un día, fruto sin duda de las prisas y el nerviosismo pero que en definitiva viene a establecer la orden de desistimiento de las demandas incidentales interpuestas por los letrados de la Administración

de la Seguridad Social contra las clasificaciones de los créditos efectuadas por la administración concursal que se acomode a los criterios sentados por el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de enero de 2009 (Recurso número 341/2007). La Instrucción imparte en definitiva los nuevos criterios de actuación de los servicios jurídicos que se amolden y acaten los criterios de la Sentencia citada, no sin antes recomponer la situación fáctica y el modo de entender tan extensivo como hacía la Administración Pública el dictado de los artículos 91.4 y 92.4 de la Ley Concursal. Tras sentar la realidad interpretativa del Pleno del Alto Tribunal taxativamente la Instrucción señala: "... resulta inútil seguir manteniendo los criterios vigentes en la multitud de recursos pendientes ante los Tribunales de Justicia, con el riesgo de condena en costas por el empecinamiento en sostener una doctrina que ya el Tribunal Supremo ha declarado errónea." Así las cosas, se autoriza de un lazo a allanarse en los procedimientos judiciales pendientes en los que se discutan las dos cuestiones sobre las que el Tribunal Supremo ya ha dictado doctrina en su sentencia de 21 de enero de 2009, se autoriza a su vez a no interponer demanda incidental y desistir también de las ya interpuestas, así como se autoriza además para no anunciar o no interponer los recursos procedentes, como el desistimiento de los recursos interpuestos.

2. La lucha por el privilegio del crédito público

El crédito público, sobre todo tributario y de la seguridad social, sea quien sea la Administración territorial la que se irrogue el crédito es susceptible de calificarse tanto como privilegiado, sea especial sea general, como ordinario y subordinado. Es más, en no pocas ocasiones reunirá al mismo tiempo la totalidad de las clasificaciones credituales. No es menos cierto que ya antes de la promulgación de la norma, y en los avatares legislativos que acompañaron a la misma se discutía en la doctrina, máxime en los iusprivatistas, la vitalidad o por el contrario la negación del privilegio tributario. No así entre los tributaristas y cuerpos de funcionarios más proclives a defender la bonhomía del privilegio de este crédito en definitiva público [críticos nos mostramos ya en su momento ante solapados intentos de reforma y cierta chapuza jurídica en nuestro artículo VEIGA COPO, "La contrarreforma..." (2008), pp. 193 y ss.; igualmente PÉREZ ROYO (2007), pp. 11 y ss. Expresivo y gráfico defensor del crédito público y el privilegio, se muestra GARCÍA FERNÁNDEZ (2004), pp. 237, cuando categórico señala como los créditos públicos o una parte de ellos experimentan un descenso a los infiernos al ser calificados como subordinados]. No es un secreto a voces que desde diferentes enfoques dogmático-prácticos se han trivializado e incluso exigido la supresión de los privilegios de que tradicionalmente se han revestido las arcas públicas y muy especialmente, la Hacienda [rotundo HENCKEL, "p. 374; también, GARRIDO (1996), p. 3598, quien esgrime el argumento del mayor peso financiero de tales instituciones para deslegitimar la concesión

de un privilegio a estos créditos. Manifiestamente en contra, BERMEJO GUTIÉRREZ, p. 294].

Se había creado una corriente de opinión, eso sí concursalista que no tributarista, a favor de la erradicación o al menos severa amputación del privilegio fiscal de antaño, pasando a fragmentarse, reducirse e incluso diseccionarse el crédito tributario en sus distintos componente en la norma concursal a efectos eso sí de su clasificación endoconcursal, lo cuál no ha estado exento de polémica, de interpretaciones más o menos interesadas y de posturas finalistas pero acertadas de nuestro alto tribunal en sendos pronunciamientos de 2009, sentencias de 21 de enero y 21 de julio. [Crítico con esta actuación del legislador concursal y parapetándose precisamente en la fragmentación y en la dispersión del crédito tributario, HINOJOSA TORRALVO, en el prólogo a AGUILAR RUBIO, pp. 21 y ss. Desde la perspectiva concursal mercantilista la aportación de VALPUESTA GASTAMINZA, pp. 1049 y ss., donde se hace eco precisamente de esta controversia y defiende asimismo la postura más iusprivatista]. El legislador español no optó, aun pudiendo y quizás debiendo haberlo hecho ya en 2003, por una solución drástica, todo lo contrario, buscó un camino intermedio y la solución contemplativa y a la vez satisfactoria para todos sin lograr satisfacer a nadie, a unos por que pretendía la erradicación de todo privilegio, a otros por que han visto como se atentaba a sus fundamentos y elaboraciones doctrinales, por lo que la protección del crédito público, tanto tributario como también de la Seguridad Social, experimentaron una notable pero no definitiva merma o reducción en su preferencia, pasando a ser créditos públicos en parte privilegiados, en parte ordinarios y, en otra, subordinados si es el caso, como el del recargo tributario, las multas o sanciones [Sobre el empeoramiento de la posición de los créditos públicos véase GARCÍA FERNÁNDEZ, pp. 235 y ss., p. 236. Parecida crítica en SERRANO DE TOLEDO, pp. 3245 y ss.].

Pero los puntos de fricción no sólo eran doctrinales, más proclives o más reticentes, sino también legislativos, fruto de la prisa y la descoordinación legal. Así las cosas las casi coetáneas normativas concursal y tributaria (Ley General Tributaria) a la hora de regular las garantías de la deuda tributaria (*recte*, crédito tributario), y que necesariamente debía coonestarse y subordinarse a la priorización que establece la Ley Concursal, discreparon en la hondura y calado de la concepción del crédito. Es más, a nuestro juicio la norma tributaria ha decepcionado más por su falta de innovación que por la ausencia de respuesta a muchas de las cuestiones polémicas que las garantías del crédito tributario venían planteando [GARCÍA NOVIOVA (2004), p. 322, señala que en lo concerniente a garantías la nueva Ley es más importante por lo que no ha dicho o debería haber dicho, que por lo que realmente dice. Ya FALCÓN Y TELLA (1991), p. 916 indicaba respecto de la Ley de 1963 y la garantía tributaria la falta de sistemática, desfase con la realidad actual de nuestro sistema tributario y lagunas de la regulación vigente].

La Ley Concursal modificaba, en su Disposición Final Novena, el artículo 71 de la LGT, añadiendo a la misma un segundo párrafo en el cual se dispone

que en caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal, si bien esta modificación careció mínimamente de operatividad en tanto que la entrada en vigor de la Ley Concursal se demoró un par de meses a la Tributaria, situación que ya preveía esta normativa legal al condicionar la prelación tributaria a lo dispuesto en la normativa concursal. Sí es cierto, al menos, que algo ha avanzado la Ley Tributaria al haber excluido del ámbito de las garantías a la mal llamada “sucesión de empresa” del artículo 72 de la LGT de 1963 y que, en realidad era y es un supuesto de responsabilidad solidaria por la adquisición de la titularidad o del ejercicio de explotaciones económicas, algo por lo demás que venían defendiendo doctrina y jurisprudencia desde tiempo atrás, si bien no terminaban de concretar si la misma era subsidiaria o solidaria.

Al hablar de garantía tributaria conviene deslindarla nítidamente de otra amalgama de figuras que nada tienen que ver con aquélla, como son las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley Tributaria y, particularmente, el embargo preventivo. En estas, simplemente está presente un riesgo inmediato, eventual y efectivo de incumplimiento que está ausente en el crédito tributario [vid. entre otros MUÑOZ MERINO, p. 39; CORCUERA TORRES, pp. 62-63]. Su ámbito de actuación y adopción está dentro del marco del procedimiento de apremio. Tampoco ha de relacionarse dentro del elenco de garantías en sentido estricto, las garantías voluntarias ofrecidas para obtener el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda. Éstas son simplemente un requisito en aras de lograr la suspensión del acto impugnado en vía administrativa [GARCÍA NOVOA (2004), p. 326].

La Ley General Tributaria en su artículo 77 aparte de reubicar el derecho de prelación del crédito tributario que posterga a los acreedores de dominio (mal llamados 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, también subordina su eficacia a lo que establezca la Ley Concursal, ya que el mencionado precepto además añade que 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 se someterán a los establecido por la Ley Concursal. Algo que *mutatis mutandis* se hace también respecto a la prelación de créditos que establece el Código civil, en cuyo artículo 1921 se ha añadido la coletilla “*en caso de concurso, la clasificación y graduación de los créditos se regirá por lo establecido en la Ley Concursal*”.

Respecto a este privilegio, y en estos momentos en el que la presión fiscal es mayor en correlación con una menor evasión, así como son mejores y mayores los medios de control y supervisión de que goza el Fisco, seguir confiando sin más en semejante privilegio provoca una enorme transgresión del procedimiento concursal. Y aunque parezca increíble, en los últimos tiempos estamos asistiendo a un crecimiento gradual de los créditos fiscales y a su elevación je-

rárquica en la escala graduatoria, amén de una ultraprotección a través de un verdadero arsenal normativo que en ocasiones, más de las necesarias y debidas, parecía que se legislaban para el caso concreto [como bien señala GARRIDO (2000), p. 464 la noción de “interés público” aparece como una cortina de humo que sirve para ocultar una opción política que perjudica a la mayor parte de acreedores. En cualquier caso, destaca la fragmentariedad y asistematicidad de la categoría de los privilegios de los créditos públicos). Esta situación ha de contrastarse con el hecho de que en la mayoría de los derechos europeos, los créditos públicos han dejado de ser privilegiados. La ardua protección con que se revisten los créditos públicos son el exponente más claro de un principio de protección del interés público, al subsumir las necesidades tributarias bajo el paraguas de las necesidades públicas y, por ende, representativas del interés general [TUCCI, pp. 520].

Unos privilegios que venían siendo fundamentados sin más, en ese interés a pesar de la vacuidad e indeterminación del concepto mismo de interés público. No hay que ser demasiado ilusos para apercibirse, en ocasiones, de que el interés recaudatorio no sólo no se identifica con el interés general, sino que pueden existir situaciones incluso en las que el interés de los entes públicos vaya directamente en contra del interés general [como en su día señaló MACLACHLAN, p. 153 es una triste paradoja que el Estado se aproveche de la quiebra para embolsarse las cantidades debidas a costa de los ya suficientemente dañados acreedores del quebrado. Apunta BUCKLEY (pp. 1414 y ss.) el sentido que supone la preferencia de los créditos de la administración, recomendando la necesidad de resituarlos por detrás de los créditos ordinarios dada su mejor disposición para asumir las pérdidas inherentes a toda situación concursal]. De un lado por que este privilegio es un enorme monstruo devorador que ahoga toda expectativa de cobro por parte de muchos otros acreedores, dañando la totalidad del patrimonio del deudor que apenas subsiste, y pudiendo llegar incluso a desencadenar auténticas “quiebrecillas” en cadena de otros empresarios [*efecto dominó*], con lo que se provoca en definitiva un innecesario riesgo sistémico; téngase en cuenta además, que se produce una reducción importante de la discrecionalidad de la Administración Pública en la solución de las crisis económicas, en la medida en que la renuncia al privilegio deja de ser condición necesaria para la viabilidad de la empresa insolvente [ROJO, p. 126; GARRIDO, (1998), pp. 334 y ss.]. Como bien se ha señalado, estos acreedores son poco aversos al riesgo, pues tienen capacidad de diversificar el mismo entre numerosos créditos que componen su cartera, amén de gozar de la posibilidad de compensar los créditos fallidos incrementando el coste del crédito fiscal, o lo que es lo mismo, aumentando los impuestos [BERMEJO GUTIÉRREZ, cit., p. 293]. Ciertamente estos acreedores difícilmente van a contratar garantías en el mercado, no es esa su función ni su cometido; su principal problema es el de monitoreo, la vigilancia, el problema de agencia, ya que los funcionarios son quienes han de controlar la viabilidad del pago del crédito. Todo

ello redundaría en suma en el valor de sus créditos, por lo que nadie debería rasgarse las vestiduras si se eliminase la particular tutela que el legislador, una y otra vez, ha inferido a estos créditos a través de los privilegios.

Por otra parte quién mejor que este tipo de acreedores –*Hacienda y la Seguridad Social*– para conocer la auténtica situación patrimonial del deudor, pues no es menos cierto que ellos son los primeros acreedores que resultan impagados y que pueden detectar en suma los primeros síntomas de asfixia económica en el deudor. Se hace difícil justificar la existencia de los privilegios fiscales en la condición de acreedor involuntario de los entes públicos, ya que éstos se encuentran en óptimas condiciones para prever sus ingresos con precisión y disponer en consecuencia de medios de control de los deudores que son inaccesibles e inalcanzables para la mayoría de los acreedores. Ahora bien, tampoco es menos cierto que como acreedor involuntario y que goza al mismo tiempo de una situación excepcional, el fisco a pesar de contar con ingentes medios, es un acreedor que afortunada o desgraciadamente no se distingue precisamente por su diligencia. Esto ha dado pie a manifestar la injusticia que supone castigar a los demás acreedores por la ineficiencia de la Hacienda que a menudo es la causa principal de las enormes cantidades cubiertas por los privilegios tributarios [MILLOZZA, p. 147 ss.; recuérdese como MACLACHLAN (p. 153) señalaba la triste paradoja de que el Estado se aproveche de la quiebra para embolsarse las cantidades debidas a costa de los ya suficientemente dañados acreedores del quebrado].

Por otra parte, se han alegado motivos económicos para privar de los privilegios a los créditos tributarios o cuando menos reubicarlos detrás de los créditos ordinarios. Primero, por el ya señalado *efecto dominó*, pues el no ejercicio del privilegio fiscal puede ser perjudicial para el interés público y, por ende, perjudicial para el resto de acreedores ya que puede desencadenar quiebras (*recte*, concursos) en éstos, amén de menoscabar la economía nacional [señala ÁLVAREZ CAPEROCHIPI, p. 223 el fundamento del privilegio tributario es la coherencia del propio sistema de exacción tributaria, que quedaría sin sentido si fuese pospuesto al sistema general de la preferencia de los créditos escriturarios, sin que haya una razón ontológica que justifique una preferencia del crédito tributario sobre los escriturarios]. Se dice que la fehaciencia de la administración otorga fehaciencia al crédito tributario, y es esa fehaciencia (garantía de origen) de la que se deriva el privilegio. Si la tendencia es favorecer la continuidad de la actividad empresarial habrá por tanto que favorecer las expectativas de cobro de los acreedores ordinarios de la actividad empresarial, en especial los proveedores que serán los operadores económicos que tendrán que hacer un mayor esfuerzo en ese proceso de refluotación empresarial. Segundo, porque no hay que olvidar que los acreedores del deudor, en la medida de su pérdida, podrán deducir en sus declaraciones correspondientes un porcentaje de los créditos fallidos. Y finalmente no perdamos de vista que estos acreedores son pocos adversos al riesgo pues tienen capacidad de diversificar el mismo en-

tre los innumerables créditos que componen su cartera. Así por ejemplo y, en el caso de créditos fiscales, una de las razones para privarles del carácter privilegiado si se quisiera, vendría por la posibilidad que tienen de compensar los créditos fallidos con el aumento correlativo de los impuestos, o lo que es lo mismo, incrementando el coste del crédito fiscal, lo que haría innecesaria la tutela a través de privilegios. [En Alemania la oposición al reconocimiento de un privilegio al crédito público goza de un fuerte arraigo en la doctrina, entre otros, Vid. BERGES, pp. 49 ss.; HÄSEMAYER, pps. 507 y 569; HENCKEL, cit., p. 378 ve que por causa de los privilegios públicos se produce un correlativo aumento en la utilización de garantías mobiliarias sin desplazamiento de la posesión con el aguamiento por tanto de los créditos ordinarios. Más reacios se muestran en EEUU donde por ejemplo BUCKLEY (p. 1414) defiende la desaparición de los privilegios de los créditos de la administración, insinuando incluso su postergación tras los créditos ordinarios. Se empieza a hablar de la máxima un “*concurso sin clases*” propia del derecho alemán, vid. LÓPEZ-MEDEL BÁSCONES, p. 1296, quien lógicamente ve en la supresión de los privilegios entre ellos casi todos los laborales y los públicos la favorable repercusión que tendrá en beneficio de los intereses generales al no disminuir la masa activa y un menor sacrificio de los acreedores, haciendo que la insolvencia de la carga se reparta de forma más equitativa y solidaria. Para ROJO (cit., p. 126) debe reducirse además el porcentaje preferente de los créditos públicos, pues el daño que la insolvencia del deudor común ocasiona a los acreedores ordinarios se multiplica potencialmente en épocas de crisis. Una cuota mínima de satisfacción puede producir, como efecto reflejo, insolvencias en cadena, y esta posibilidad es algo que debe ser considerado muy detenidamente. Sobre los *Klassenlosser Konkurs*, vid. HOLZHAMMER, p. 37. También HABSCHEID, pp. 201 ss.].

La Ley Concursal al atribuir a estos créditos el carácter de privilegiados no es que cometa un craso error, sino que esto sucede cuando lo lleva a cabo tratando de blindarlos, es decir, no es que siga el legislador manteniendo a toda costa o contra viento y marea el carácter privilegiado de los créditos públicos, sino que aún encima lo hace aumentando la cuantía, y todo ello envuelto en una alambicada redacción tan confusa como ambigua. Y si a ello unimos cierto empecinamiento en computar ese 50 % del privilegio con tanta obstinación como injusticia, se acaba por desvirtuar la idea valor, pues no es más que eso, idea y valor, de la par condicio creditorum. Es cierto que se ha defendido y se defiende la consideración del crédito tributario como crédito privilegiado como una cuestión ideológica y, en cierto punto, *axiológica* [GARCÍA NOVOA (2004), p. 330]. Todo dependerá en suma, de los principios y valores que, según la concepción particular de cada quién, se considere que deben prevalecer en aquellas situaciones de insolvencia patrimonial del deudor. El privilegio general que se reconoce en el artículo 91 no lo es por la calidad personal del titular del crédito, pues éste, sea directamente el Estado sea una Comunidad Autónoma o un Ente Local, pueden actuar en el tráfico económico jurídico privado

y dotarse y preverse de las garantías reales que mejor consideren, sino que se reconoce por la esencia y naturaleza del crédito en sí mismo, así como los intereses generales y colectivos que el legislador ha creído dignos de protección [en parecidos términos TEJERIZO (2005), pp. 465-477, p. 469 que añade como así se deduce que la prelación y, por ende, el carácter de crédito con privilegio general, sólo debe alcanzar a la cuota tributaria. Recordemos que la cuota es, en definitiva, el importe de la obligación tributaria principal, pero no otras obligaciones accesorias como tampoco lo son las sanciones tributarias pecuniarias que se señalan en el artículo 58 de la Ley General Tributaria].

Pero lo peor de todo es que, en la actualidad, tanto la existencia como la justificación de los privilegios fiscales es intensamente debatida, llegando incluso a cuestionarse la misma pervivencia de los privilegios fiscales en países como Estados Unidos, Francia, Inglaterra, Portugal, Austria y sobre todo en Alemania, donde se ha procedido a una reducción importante o incluso eliminación de estos privilegios, si se mantienen las prendas legales que garantizan determinados impuestos. [La *Insolvenzordnung* reduce en gran medida los privilegios tributarios, ya que elimina los privilegios tributarios generales pese a que siguen existiendo las prendas legales que tutelen ciertos impuestos y que son equivalente *mutatis mutandis* a los privilegios especiales de nuestro ordenamiento. Vid. entre otros APP, p. 31; UHLENBRUCK, p. 47 ss.; quizás Portugal es todavía más radical, léase sino el artigo 152 en el que se dice que *com a declaração de falência extinguem –se imediatamente os privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social, passando os respectivos créditos a ser exigíveis apenas como créditos comuns*, vid. MARTINS LEITÃO, p. 262, cuyos términos son claros, “É uma solução que, antes mesmo da necessária revisão da legislação vigente sobre os privilégios creditórios, só pode robustecer a autoridade das pessoas colectivas públicas e facilitar o esforço colectivo dos credores realmente interessados na cura económica da empresa financeiramente enferma”; CARVALHO FERNANDEZ/LABAREDA, pp. 381. En Francia por obra de la Ley de 28/12/1966 se estableció un sistema de publicidad de los privilegios fiscales cuando las sumas debidas a la Administración sobrepasaban los 80000 francos. Existe al respecto un registro específico que llevan los tribunales, de tal modo que la falta de publicidad convierte a la Hacienda en un acreedor ordinario, vid. entre otros SIMLER/DELEBECQUE, p. 525 ss., para quiénes “la lista de privilegios fiscales es tan larga como la de los propios impuestos”; en EEUU los privilegios se recogen en las prioridades en el 507 (A) (7) del *US Bankruptcy Code*, beneficiando a los impuestos de los tres últimos años. El fisco puede inscribir los créditos registralmente para lo que gozaría de la preferencia propia de un *security interest*, amén de contemplarse privilegios específicos en función de la tipología de los tributos. Por si fuera poco además de la condición privilegiada, los créditos tributarios tienen la condición de *non dischargeable debts*, es decir, créditos que en todo caso han de pagarse por el deudor incluso si el procedimiento queda anulado. Vid. entre otros DUNHAM/SHIMKUS, pp. 67 y ss.].

Si leemos el apartado cuarto del artículo 91 de la Ley se dice textualmente “*los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2 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*”. Afortunadamente algo se trastoca en la redacción dada por la Ley Concursal de la anterior propuesta en el Anteproyecto en lo que era el primigineo artículo 89. Como podemos comprobar la poda de privilegios se ha llevado a cabo, al menos, cuantitativa que no cualitativamente [Crítica con el contenido de este apartado cuarto del artículo 91 de la Ley Concursal se muestra la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid de 29 de marzo de 2005 relativa a clasificación de créditos a efectos concursales de los recargos tributarios. En el punto cuarto de la misma se afirma: “El art. 91.4 establece que son créditos con privilegio general 4.º «Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al ap. 1 del art. 90, ni del privilegio general del núm. 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe». Dados los términos en que está redactado el precepto, parece más sencillo saber qué es lo que no dice que afirmar lo que quiere decir. Desde esta perspectiva negativa, parece que lo que no dice el artículo es que gocen de 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 ap. 1 del art. 90, ni del privilegio general del núm. 2.º de este artículo, hasta el 50% de su importe, porque si quisiera decir esto bastaría con haberlo expresado en estos términos o en otros similares, lo que permite excluir la interpretación que efectúa la concursada. No tiene sentido la compleja y alambicada redacción del precepto si lo que se pretendía era atribuir el privilegio general a la mitad del importe de los créditos tributarios y demás de Derecho público que no tuvieran otra clasificación y de ordinarios a la otra mitad, lo que choca, por otra parte, con la literalidad del precepto.”].

Se ha preferido dar prevalencia y prioridad a otro tipo de privilegios en detrimento del tributario, si bien este continúa rigiendo aunque cercenado.

3. El cómputo del crédito privilegiado general

Una de las cuestiones medulares cuando no nuclear sin duda, es la de disecionar acertadamente hasta dónde llega y hasta dónde no el privilegio tributario, es decir, si éste alcanza toda deuda u obligación tributaria, sean obligaciones principales, sean de ingresar a cuenta, o si además incluye lo que se conoce

como *tributos parásitos* así como toda obligación accesoria, las sanciones tributarias pecuniarias, o incluye únicamente la cuota tributaria y, en su caso, ciertos recargos que sin ser *strictu sensu* cuota tributaria sí se asimilan a la misma tanto en su naturaleza como en su fundamento, a saber, los recargos a favor del Estado, o también aquellas cantidades que los sujetos pasivos deban ingresar en el Tesoro como consecuencia de liquidaciones administrativas o autoliquidaciones, o las cantidades a ingresar de modo anticipado por el tributo correspondientes. Es claro que los créditos por retenciones tributarias, también de la Seguridad Social se ubican pacíficamente en sede de privilegio general en el artículo 91.2, ahora nos interesa la disección del apartado cuarto de ese mismo artículo. También lo es que los intereses de demora como las sanciones y los recargos no gozan de privilegio alguno, siendo explícitamente contemplados como subordinados los intereses y las sanciones y, abriéndose de nuevo una fisura absurda en todo caso interpretativa sobre la naturaleza de los recargos (artículos 27 y 28 de Ley Tributaria), a nuestro juicio, crédito subordinado. Se ocupa la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 de aclarar las dudas interpretativas, en parte maniqueas e interesadas que a propósito del recargo se han ido suscitando.

Amén de cuestionarnos al mismo tiempo de por qué extrañas razones ha sido objeto de disputa lacerante durante los cinco primeros años de vigencia de la norma concursal de semejantes extremos. ¿A qué se debe tanta ambigüedad, tanto interés de parte, y entusiasmo interpretativo cuando la norma parece bastante clara, a pesar que incluso en lo claro se debe, en ocasiones, no siempre, interpretar? No hay razón alguna que explique la enorme litigiosidad a que se ha visto abocado el artículo 91.4 amén de otros sobre subordinación en el ámbito tributario, más que la pretensión de irrogarse lo que la ley no concedió. Y como tantas veces, y tantos vanos intentos de contrarreformas, lo que salió por la puerta se ha querido que volviese a entrar por la ventana, esta vez de atrás. No hay oscuridad alguna en el apartado 4 más para quiénes y hasta el Auto del Supremo de enero de 2009 se han empeñado en verla, mantenerla y no enmendarla. Así el Supremo viene a romper con ese interesado subterfugio al que algunos trataron de asirse con descaro y sonrojo, y a dar razón a buena parte de la doctrina que vehementemente y con valentía mantenían en sus justos parámetros lo que siempre ha dicho y no querido decir ni tampoco pretendido el citado artículo. Y es que en definitiva, ha costado el digerimiento de una progresiva y paulatina pérdida de preferencia del crédito tributario. Adviértase que el 91.4^o no es exclusivo y blindado para el crédito tributario, lo es para todo crédito público [advierte en este punto con acierto GARCÍA GÓMEZ, pp. 371 y ss., y p. 382 cómo esto supone dar cobijo a otro tipo de créditos que no responden esencialmente a los fines constitucionales que amparan la exacción de tributos (el deber de contribuir), y donde se incluyen prestaciones con distintos perfiles jurídicos, como los precios públicos, cuya razón de ser tiene que ver con la prestación de servicios o actividades administrativas realizadas en concurrencia con el sector privado].

De otra parte también ha de dilucidarse la base sobre la que se ha de aplicar el porcentaje del cincuenta por ciento que establece el artículo 91. 4º de la norma concursal, si tiene un sentido holístico y, por tanto, omnicompreensivo de toda la cuota tributaria o sólo tamaña reducción se circunscribe a determinadas obligaciones tributarias [señala GARCÍA GÓMEZ, cit., p. 381, cómo este cómputo del crédito a efectos de saber que tanto por ciento es privilegiado, es sin duda una de las claves de la reforma concursal, de acuerdo con los objetivos de reforzar al *par condicio creditorum* en detrimento de los privilegios tradicionales]. Saber sumar y restar, sin trampas ni dedos interesados a modo de sumandos, esa es la cuestión.

Ahora bien, la limitación hasta el cincuenta por ciento de su importe significa al menos plantearnos una serie no menos importante de interrogantes, ¿qué pasa cuando coexisten y coinciden varios créditos de distintas Haciendas?, ¿el límite es global para todos o cada Hacienda tiene su límite individualizado?, ¿han de prorratearse necesariamente los créditos entre las diversas Haciendas? ¿y si esto es así quién debe hacerlo y, sobre todo, cómo debe verificarse tal prorrateo?

Parece más acertado que la aplicación del porcentaje del 50 % a los créditos hacendísticos se lleve a cabo por separado para cada una de las Haciendas, sean locales, autonómicas o la estatal. Lo que el artículo 91.4º hace es atribuir únicamente la condición de privilegiado a la mitad del importe del conjunto de los créditos tributarios y de la Seguridad Social lo que supone someter simultáneamente al mismo crédito a un tratamiento completamente diferenciado, como ordinario en una parte y privilegiado en otra, pero no dice ni cómo ni por quién, ni menos distingue entre créditos. De otra parte, el artículo menciona la Hacienda Pública como también hace la Ley Tributaria, que sigue atribuyendo la prelación a los créditos de la Hacienda Pública. ¿Significa entonces que el privilegio es estatal o por el contrario también autonómico y en su caso local? ¿Acaso no existen varias Haciendas Públicas y no sólo la estatal? Es cierto que la ley tributaria adolece del grave defecto de no detallar en una disposición qué preceptos tienen carácter básico y por tanto de aplicación al Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales. No obstante entendemos que la referencia a la Hacienda Pública lo es a la Hacienda en sentido subjetivo; esto es, al propio Estado y demás entes públicos en tanto desarrollan semejante actividad. El propio artículo 91.4º de la Ley Concursal atribuye un privilegio general a los créditos “tributarios y de Derecho Público” con carácter general, por lo que afectará a todos los acreedores tributarios [GARCÍA NOVOA (2004), p. 333]. Por tanto, el carácter privilegiado ha de predicarse de los créditos tributarios del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, a quienes, por otra parte, refiere la Ley General Tributaria de modo expreso *otros privilegios*, como la hipoteca legal tácita.

El derecho de prelación de la Hacienda Pública requiere además una anotación de embargo en el registro, de modo que tal anotación es necesaria para que el privilegio que concede la ley no se vea postergado ante otros derechos inscritos con anterioridad en el Registro [ARRANZ DE ANDRÉS, p. 79].

El peligro a nuestro juicio es, por un lado, la extensión del espectro de los privilegios, pues a pesar de predicar una reducción drástica o una poda de los privilegios, *parece que la navaja de Ockham se oxidó al llegar aquí*, por lo que ahora dá la impresión de que esta política de mesura y prudencia en el establecimiento de los privilegios, sólo se dilata, es decir, no es que se invistan de privilegio los créditos tributarios y las cuotas de la Seguridad Social, que por cierto no es ninguna novedad, es que en cambio ahora, también gozará del carácter privilegiado *los demás de Derecho público...* si bien se elimina la coetilla y *demás de recaudación conjunta* que existía en la redacción del Proyecto. Mayor ambigüedad imposible como también lo es este dislate.

Hay que señalar que ha habido grandes modificaciones sobre este privilegio desde su primera versión en la fase prelegislativa hasta llegar a ser Ley. Así, una de las grandes diferencias entre la redacción del Anteproyecto y la del Proyecto es precisamente la eliminación de esta coetilla *los demás de Derecho público* con lo que al menos se ganaba en concreción y se eliminaba un posible cajón de sastre en el que se fueran paulatinamente incluyendo más privilegios públicos. Pero por si no fuera poco, se ampliaba además la cuantía del privilegio que de un 10 % de la masa pasiva se sitúa ahora en un 50 % de la misma, lo cuál era enormemente dañino y desproporcionado. Pues lo cierto es que si queremos en la práctica llevar a sus últimas consecuencias ese principio de igualdad entre los acreedores, con este 50 % convertimos ineludiblemente el privilegio en enemigo del derecho y de la justicia como decíamos al principio [GUILARTE GUTIÉRREZ, p. 5 señala que proyectar sobre la masa pasiva concursal la limitación del privilegio general a favor de las Administraciones Públicas resulta absolutamente irreal, pues en un proceso liquidatorio, que es donde realmente va a jugar el privilegio, lo decisivo es tener presente cual será el activo realizable. Consecuentemente debiera proyectarse sobre tal activo el porcentaje de preferencia de la Hacienda y el de la Seguridad Social y no sobre su pasivo, absolutamente indiferente si de lo que se trata es de actuar un proceso liquidatorio de la masa activa concursal]. Una cosa es que este 50 % se calcule sobre la masa pasiva, y otra, más ecuánime a la vez que acertada, si bien discrepamos de lo excesivo de dicho porcentaje, es que se calcule sobre la masa activa. Siendo lógico que el privilegio porcentual se establezca sobre el activo a repartir y no sobre un hipotético pasivo carente de trascendencia a efectos liquidatorios.

No cabe duda que la masa pasiva por definición es superior a la activa, por lo que si el porcentaje se calcula sobre aquélla, el perjuicio que se irroga sobre el resto de acreedores hace que el procedimiento concursal arroje, cuando no empuje, al resto de acreedores hacia el abismo, un abismo rodeado de espinas. Este blindaje provocaba además que al extenderse el privilegio al conjunto de los créditos de la Hacienda y de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50 % del importe de la masa pasiva, llevaba en realidad a una extensión de la cobertura rayano al 100 %. Debido a las fuertes críticas desde amplios sectores finalmente se ha trastocado en la que fue la redacción del Proyecto este punto se-

ñalándose un escueto pero suficiente *hasta el cincuenta por ciento de su importe*. Se rectificó por tanto en el Proyecto la anomalía que significaba el cálculo del porcentaje que resultaba privilegiado sobre la masa pasiva, reconociendo la Ley el privilegio sobre el cincuenta por ciento de los créditos. Resultan por consiguiente privilegiados hasta el 50 % de su importe todos los créditos que puedan ser calificados de públicos y no sólo los tributarios o de la Seguridad Social sino cualquiera que resulte a favor del Estado o de sus distintas administraciones públicas. No es muy convincente aquella postura doctrinal que aboga por extender el límite del cincuenta por ciento a todos los créditos de la Hacienda, es decir a un solo cómputo de modo que ha de prorratearse entre todos, y sí lo es en cambio, aquella postura que parte de entender ese límite para cada una de las administraciones. Así las cosas el porcentaje habrá de calcularse por separado para cada una de las Haciendas Públicas. [Conforme TEJERIZO LÓPEZ (2005), p. 472 y se basa precisamente en que el artículo 91 no lo dice expresamente, es lo que debe desprenderse del cálculo separado, éste sí expresamente ordenado, de los créditos tributarios y de los de la Seguridad Social]. Al final más de lo mismo, pues si bien y aunque se consiguió rebajar los porcentajes pretendidos inicialmente se amplió paralelamente el número de créditos a los que se les reconoce el carácter privilegiado.

Ahora bien ¿a qué créditos ha de aplicarse el porcentaje establecido en el artículo 91.4º de la Ley? Dada la ambigüedad de la Ley Concursal en este aspecto así como una manifiesta inconcreción muchas han sido las posturas mantenidas hasta el momento tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Hay quien mantuvo la exclusión de esta aplicación del límite de algunos créditos tributarios si bien en ningún momento se explica la *ratio* de semejante elusión. Algunos con más acierto excluían de este límite del 50 % los créditos que gocen de privilegio sea éste especial sea general. Para qué una doble calificación o clasificación? Otras voces en cambio, únicamente lo preconizan de los créditos subordinados. Pero las variables son muchas, otros además señalaban que el límite se calculará sobre la totalidad de los créditos hacendísticos, cuando no, se calculará únicamente sobre aquellos créditos tributarios que no reciban calificación legal, o lo que es lo mismo, excluyendo a los privilegiados y a los subordinados. De este modo la reducción del 50 % se aplicaría únicamente a aquellos créditos tributarios que, o bien no estén tutelados por una causa de preferencia negocial, como una hipoteca legal tácita, o bien que no gocen de privilegio general, como por ejemplo las retenciones tributarias del apartado 2º del artículo 91, o bien de aquellos créditos que tampoco puedan calificarse como subordinados, intereses de demora, sanciones y recargos. Por tanto la reducción opera en todos aquellos otros créditos tributarios que de un modo u otro no encajen en las calificaciones anteriores. Pero también se ha postulado el cálculo primero del 50 % de todos los créditos tributarios deduciendo después la cantidad precisada en el importe de los créditos cuyo privilegio está declarado expresamente en la norma concursal [es la postura que mantiene TEJERIZO (2005),

pp. 475-477 con un claro ejemplo gráfico, defendiendo que la cifra así obtenida será el importe de los créditos tributarios que no tuvieran una calificación legal previa (como privilegiados o subordinados) por lo que tendrán la consideración de ordinarios].

Por tanto y a efectos de claridad cuantificadora gozarán de privilegio general conforme al dictado del artículo 91.4º Ley Concursal, esto es en un 50 % de su valor, siendo el restante 50 % ordinario, aquellos créditos que no tengan privilegio especial o causa de preferencia de origen negocial, que no tengan la consideración de retenciones tributarias (a los que la ley atribuye privilegio general ex artículo 91.2º), ni que tampoco tengan la consideración legal, o en su caso convencional (cuestión rarísima), de subordinados. Este ha sido hasta el presente el sentir unánime de los procedimientos jurisprudenciales de los Juzgados de lo Mercantil, hasta llegar finalmente al Supremo. Por su parte, la Administración tributaria ha entendido, cuando no construido, su propia tesis interpretativa del artículo 91. 4º, manteniendo, que el 50 % del privilegio se calculaba sobre el importe total de los créditos que detentase o esgrimiese la Hacienda Pública. Cualesquiera que fueren esos créditos al margen de la clasificación especificada y regulada en la norma concursal. Toda vez que se determina la cuota privilegiada del 50 % se procedía por la Hacienda a computar por su importe total los correspondientes a causas de preferencia negocial o privilegio especial, las retenciones también con privilegio general pero del 100 % conforme al apartado 2º y, por último los subordinados. De este modo se agregaba artificiosa y artificialmente el sumatorio créditos a los que en realidad correspondía otra clasificación, pero que, en todo caso, servía para acrecer el resultado del privilegio del artículo 91.4º, y ulteriormente se pretendía situar en la lista de acreedores cada crédito donde le correspondía. La Hacienda busca que se contemple en el privilegio la totalidad de los créditos que ostenta la misma, no sólo los créditos que se ciñen estrictamente a la noción de “créditos tributarios”. Mas, ¿sabemos, doctrina y prácticos del derecho, lo que en realidad es crédito tributario?, ¿somos capaces de acotarlo, depurarlo y diferenciarlo de deuda tributaria y del resto de créditos de la Hacienda Pública? ¿Cómo vamos a incluir en la base del cálculo del privilegio del 50 % del 91.4º aquellos créditos que ya tienen otro privilegio mejor y especial o general en un 100 por cien como es el caso de las retenciones?

En la sentencia de 21 de enero de 2009 se recoge como la Administración tributaria pretendía hacer valer a la hora de efectuar el cómputo del artículo 91.4º planteando que para calcular el 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. Algo tan absurdo como descabellado. Aducía toda una retahíla de argumentos tanto gramaticales como interpretativos, técnicos y tácticos, teleológicos y finalistas,

así como el convulso iter parlamentario legislativo de la propia normativa concursal. Pobres y renuentes argumentos que de poco han servido.

Contundentemente el fundamento segundo de la citada sentencia del Supremo asevera como *“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”*”.

Así las cosas, no cabe albergar duda alguna que, para determinar la base a que debe aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento no cabe tomar en cuenta los créditos incardinables en los artículos 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. Como bien razona el fundamento segundo de la Sentencia del Supremo, 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. 91.2º 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 –y aquí acierta de plano y pleno el Supremo como ya mucha doctrina y jurisprudencia menor que lo venían ratificando–, 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). Zahiery además con justicia el auto del Supremo cuando tras el impecable razonamiento esgrimido, –y compartido, aunque también ya anticipado por nosotros mismos en otros trabajos–, señala como su argumentación “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. 91.4º 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”. Impecable, sin más [advierte GARCÍA GÓMEZ, p. 385 cómo el argumento más sólido y que por sí mismo justifica el rechazo de la tesis de la Administración es que supone un privilegio extendido, que puede dar lugar, en función del importe total y de la naturaleza de los créditos, a la anulación de los créditos ordinarios].

4. El recargo: naturaleza y efectos

Otra de las cuestiones más debatidas, tergiversadas y discutidas por doctrina y prácticos era la de delimitar el perímetro exacto del crédito tributario y, por extensión que es lo que debe estar privilegiado, lo que no y lo que debe ser subordinado. Es común en la doctrina partir que la obligación tributaria se descompone en principal, accesoria y a cuenta, pero ya no lo es tanto saber situar cada componente de este enrevesado puzzle. Se perdió la ocasión y quizás el oportunismo de hacerlo en 2003, dilucidando entre otras cosas y, de una vez por todas, si por ejemplo el privilegio se extiende tan sólo al importe del tributo o por el contrario, se extiende también a otros conceptos, o lo que es lo mismo, el privilegio afecta única y exclusivamente a la cuota tributaria u obligación tributaria principal, si bien dentro de la cuota habría que añadirse, por ejemplo, los recargos como los establecidos a favor del Tesoro aunque no los de naturaleza resarcitoria e indemnizatoria, o también afecta además, a la deuda tributaria, que no es otra cosa que la el resultado de añadir a la cuota el importe de

otras obligaciones accesorias, o incluso cuestionarnos si la sombra de la prelación alcanzaría también a las posibles sanciones tributarias pecuniarias o, éstas, indefectiblemente serían créditos subordinados. Pues a nadie se le escapa, desafortunadamente, que el crédito tributario se vea incrementado considerablemente por la adición de recargos de apremio o de mora, por poner sólo dos ejemplos. [Denuncia el olvido o silencio de los recargos SERRANO DE TOLEDO, p. 3270. Un análisis más pormenorizado sobre el recargo tributario en ORDIZ FUERTES, pp. 321 y ss.]. Ahora bien, la pregunta no exenta de inocencia sería, ¿todos los recargos deben estar amparados bajo el paraguas de la prelación general del artículo 91, o únicamente los recargos a favor del Tesoro u otros entes públicos y no los recargos de período ejecutivo como tampoco los recargos por declaración extemporánea? Recuérdese que hasta el momento presente más o menos ha sido pacífico entre los tributaristas entender que el privilegio abarcaba también a los recargos de apremio (art. 127 LGT) así como a los intereses de demora. [Entre otros SÁNCHEZ SOCÍAS/TORRES FERNÁNDEZ, p. 149, si bien sólo extienden la cobertura de este privilegio hasta la apertura del procedimiento]. También debíamos y debemos preguntarnos por ejemplo el momento del nacimiento del privilegio: ¿nace en el momento de expiración del plazo voluntario de pago? o, ¿en el momento de realización del hecho imponible? Ambas posibilidades tienen sus partidarios como sus detractores, pero no perdamos nunca de vista que la preferencia beneficia a los créditos vencidos y no satisfechos, con lo que los privilegios han de entenderse nacidos a partir del fin del período voluntario de pago [Cfr. GARRIDO (2000), p. 473].

Por consiguiente sólo cabe predicar la ventaja del privilegio general de un crédito vencido, crédito que ha de estar además, cuantificado. Es cierto, no obstante, que la Ley Tributaria no ha incluido previsión alguna al respecto, sobre todo en relación con las deudas gestionadas mediante autoliquidación [GARCÍA NOVOA (2004), p. 337]. El privilegio sólo se ha de ceñir respecto de los créditos sobre los que haya transcurrido el plazo para autoliquidar e ingresar en la medida en que conste con relación a los mismos el importe cierto y cuantificado del tributo. De otro modo, la deuda sería totalmente ilíquida si ni siquiera se procedió a efectuar por parte del contribuyente la presentación de la autoliquidación, por lo que no sería descabellado insinuar o meramente sugerir que resulta imprescindible una actividad cuantificadora por parte de la propia administración tributaria, como por ejemplo a través de una simple comprobación abreviada [GARCÍA NOVOA, cit., p. 338]. Téngase en cuenta además que esta es una exigencia que resurge de la propia literalidad del artículo 84.1 de la Ley Concursal, según la cual la Administración puede efectuar la liquidación en el plazo de un mes desde la publicación del auto de declaración del concurso, “*debiendo constar el crédito para su reconocimiento en la correspondiente certificación administrativa*” (artículos 85.2 y 96.4 del Reglamento General de Recaudación) [ARRANZ DE ANDRÉS, p. 108].

Y así como debe incluirse dentro del privilegio general ciertos recargos como por ejemplo los provinciales de ciertos impuestos municipales, los auto-

nómicos respecto del margen que dejan los tributos estatales (como por ejemplo el recargo autonómico que previsiblemente grave los impuestos sobre la gasolina e hidrocarburos a la luz del artículo 4.1 d) de la LOFCA; la base vehicular de estos recargos, fuente de financiación si duda de entes territoriales distintos a la administración estatal o central, está en el artículo 58.2 d de la Ley Tributaria), hemos de cuestionar, no obstante, si otros recargos, los de naturaleza eminentemente sancionadora e indemnizatoria, –si es que todo recargo responde a esa lógica o naturaleza–, y por tanto, dada su condición de accesorios del crédito, son objeto o no del privilegio, dudas que, sin embargo, no surgen con las sanciones tributarias, intereses de demora (ex artículo 16 LGT y 17 de la LGP) y otras sanciones, que a todas luces han de subordinarse, pues de lo contrario sólo perjudicaríamos al resto de acreedores que no son responsables de las actuaciones del deudor, que, insolvente no puede hacer frente a las sanciones, unas sanciones que son ajenas al fin recaudatorio del tributo, y por tanto, a la causa del crédito [también GARRIDO, *Tratado*, cit., p. 474 aunque prefiere utilizar la distinción entre cantidades que corresponden a un daño sufrido por el ente público (recargos indemnizatorios) y cantidades que penalizan la falta de pago por el contribuyente (recargos sancionadores)]. Estamos en realidad ante una cuestión de gran calado, nada simple y aristas inconformistas. ¿Qué entendemos por recargo?, ¿toda la plétora de recargos sean de prórroga, extemporáneos, de período ejecutivo responden a una misma naturaleza?, ¿incorporan o implementan todos el interés de demora o no como es el caso del recargo de período ejecutivo?, ¿es justo situarlos, como si fueran un todo, en el mismo escalón de subordinación, o cabe por el contrario hacer alguna distinción? Si algo sirve como hilo conductor o mínimo común denominador del recargo es su carácter accesorio y su fuerte impronta de dependencia de la obligación principal, de la exacción tributaria. Pero se carecen de la fuerza y la finalidad del tributo en esencia, a saber, la finalidad contributiva específica y genuina, directa y propia. La Ley General Tributaria, en todo caso y en el ámbito concursal subordinada a la propia norma concursal, regula en su artículo 27 los recargos conocidos como de prórroga, y en el siguiente, los recargos del período ejecutivo.

Hemos de determinar en sus justos parámetros si el objeto del privilegio es la cuota tributaria definida en los términos del artículo 56 de la Ley Tributaria o si, también alcanza en una interpretación generosa –cuando no claramente interesada– a los demás componentes de lo que el artículo 58.2 de la Ley Tributaria llama e incluye en la “deuda tributaria”. Expresión ésta, que todo hay que decirlo, propia y específica de la norma tributaria pero que en ningún momento es mentada por la concursal. Siendo conscientes además que a estos asideros se ha aferrado durante mucho tiempo la propia administración tributaria, considerando el recargo como componente de la deuda tributaria y exigiendo por tanto que sobre el mismo recaiga el privilegio. A ello se ha unido la precisión parca y escueta de la Ley concursal cuando únicamente apela en sede de subor-

dinación al interés y a la sanción, pero no al recargo, amén de que el proyecto de Ley de concurrencia y prelación de créditos en ejecuciones singulares de septiembre de 2006, felizmente fenecido, explícitamente en la contrarreforma que pretendía llevar a cabo en este punto del propio artículo 91.4º de la ley concursal establecía que el recargo gozaba de carácter privilegiado.

Así las cosas, no se invisten del carácter privilegiado los recargos por declaración extemporánea que únicamente pretenden indemnizar al fisco por el retraso en el pago de los tributos, por lo que su naturaleza al menos en este sentido es análoga a la de los intereses de demora al que sustituyen. Es el contribuyente el que no paga en plazo, estamos ante recargo prórroga y en el que presenta su declaración o autoliquida extemporáneamente, con el matiz eso sí, de que no ha sido impelido o requerido previamente por la propia administración tributaria. ¿Estamos ante una sanción o un mero recargo desnudo de toda connotación sancionadora por el retraso en el pago y que ahora decide regularizar o poner al día?, ¿acaso la lógica de este recargo escapa a una mínima siquiera infracción tributaria? La diferencia nace cuando es la propia Administración la que reacciona y notifica esa situación al obligado tributario conminándole a regularizar el pago y sancionándole además con un recargo gradual en su cuantía en función de la demora en no haber estado al día en sus obligaciones de pago. Recargo que se calcula y aplica sobre la cuota tributaria y que oscilan entre el 5 y el 20 % en función del lapso temporal transcurrido. No son estos tampoco créditos privilegiados, siendo además su naturaleza jurídica poco nítida y presentando perfiles difusos. Ha de advertirse además la suerte de conmixtión o solapamiento del interés de demora en el recargo cuando este es de apremio reducido y el recargo ejecutivo, dado que excluyen, o mejor dicho, sustituyen a los intereses moratorios a partir del inicio del período ejecutivo conforme al tenor del artículo 28.5 in fine de la Ley tributaria. Se solapa y coincide a la vez una idéntica función, a saber, la indemnización de los daños y perjuicios que dimanen de la mora en el pago de las obligaciones pecuniarias tal y como se regula en el derecho de obligaciones (artículo 1108 del Código civil).

En efecto, al hablar o cuestionar la naturaleza técnica y jurídica del recargo per se, ¿estamos ante una naturaleza o carácter indemnitario o sancionador y, en algún caso, como es el recargo de apremio, es admisible asumir que responde a una naturaleza o carácter compensatorio o reparador? Pero ¿participan ambos recargos tributarios de idéntica naturaleza e incluso se puede percibir en ambos la misma finalidad sancionadora o coercitiva?, ¿o simplemente doctrina y legislador han partido como si tuvieran o participaran de esa misma finalidad o racionalidad?, ¿hay en ambos una manifiesta, o siquiera atenuada intencionalidad defraudatoria por parte del obligado, en este caso además, el concursado? [Categorico señala GARCÍA GÓMEZ, p. 389, al tratar de diferenciar los recargos de prórroga de los del período ejecutivo y a la vez dirimir la connotación o no de sanción, cómo los recargos se aplican de forma automática y son un componente de la deuda tributaria, las sanciones, por su parte, res-

ponden al principio de responsabilidad subjetiva, por dolo o negligencia, y requieren un procedimiento sancionador con las garantías propias del mismo. De modo gráfico señala como los recargos ejecutivos acompañan a la obligación tributaria principal en su discurrir por el período ejecutivo y por el procedimiento de apremio]. En línea de principio la jurisprudencia de los juzgados de lo mercantil ha atribuido a los recargos de prórroga o extemporáneos una naturaleza sancionadora, eso sí, siendo consciente de que en puridad, en una estricta ortodoxa jurídico dogmática no casa del todo la equiparación recargo-sanción.

Conforme al artículo 28 de la LGT existen tres tipos de recargos, el ejecutivo, que es del cinco por ciento de la cuota y que se aplica cuando el tributo se pague después de finalizado el plazo de ingreso voluntario y antes eso sí de ser notificada la providencia de apremio. El recargo de apremio reducido ya del diez por ciento de la cuota y que se aplica cuando el tributo se abona después de ser notificada la providencia de apremio. Finalmente el recargo de apremio ordinario, recargo del veinte por ciento, y que se satisfará cuando el tributo no se pague en el plazo que indica el procedimiento de apremio. De todos ellos, aunque no compartan la misma naturaleza y los tributaristas no terminen de ponerse de acuerdo, ha de predicarse su carácter de crédito subordinado y no privilegiado [a favor de esta misma solución TEJERIZO LÓPEZ (2005), p. 471]. Ahora bien, ¿participan ambos recargos de la misma clasificación de créditos subordinado, o dando un paso más allá, podemos resituarlos en la graduación que a fin de cuentas establece el propio artículo 92 de la norma concursal?

Las sanciones han de excluirse del ámbito de lo garantizado en gran medida por que estas sanciones tributarias que pueden imponerse no forman parte de la deuda tributaria, con independencia de que se exijan en su caso por los procedimientos recaudatorios propios de los tributos, mas una cosa poco tiene que ver con la otra. No confundamos lo procedimental con sus específicos cauces formales, con lo que genuinamente es y debe ser en todo caso sustantivo. Y es que, 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. 92.4° LC; el espíritu, la lógica y hasta cierto punto la finalidad de la normativa concursal, responde como bien ha aseverado el Tribunal Supremo 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 necesi-

dad de un proceso administrativo sancionador. El que el privilegio abarque o excluya a unos recargos y a otros no, no tiene una *ratio* parangonable con que no haga lo mismo con las sanciones, las cuales han de quedar subordinadas en el concurso. Pero aún así, no todos los recargos pueden residenciarse en sede prelativa. Los recargos tributarios se integran dentro de la deuda tributaria y como tales son obligaciones tributarias de carácter accesorio (víd. artículos 25.2 y 58.2 LGT). Y en este caso a diferencia de lo que sucede con las garantías, lo accesorio no sigue a lo principal. Es más, incluso así lo califica expresamente el artículo 27.1 de la LGT cuando señala que el recargo por presentación extemporánea es una prestación accesorio. En la impugnación que llevó a cabo la Administración tributaria para la casación de la que resultó la Sentencia de 21 de enero de 2009, la misma fundamentó, o al menos así lo trató, de cara a residenciar el recargo en sede de privilegio y no de subordinación en premisas tales como: a) desde una óptica tributaria la calificación reservada al recargo como de crédito subordinado contraviene la propia naturaleza jurídica del recargo tributario al recoger el art. 58 apartado 2 de la LGT 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: 1) no están expresamente mencionados, pues el art. 92 LC sólo se refiere a intereses, multas y sanciones pecuniarias; 2) 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; 3) 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); 4) 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”; 5) 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 Exposi-

ción 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, 6), 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.

La Sentencia de 21 de enero de 2009 esgrime en su fundamento tercero diversos argumentos para subordinar el recargo *in genere*, de modo que recordándonos la natural subordinación en sede concursal de la normativa tributaria a la concursal, como así atestigua la disposición adicional octava de la ley tributaria y no sólo respecto al convenio concursal como indica el artículo 77.2 de este cuerpo legal, señala además entre las principales razones, como 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 parcas 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.

Para el Alto Tribunal es incuestionable y así se desprende y trasciende de la propia normativa de la ley tributaria la naturaleza y el carácter accesorio del recargo respecto de la obligación principal tributaria. Esta es la esencia e identidad del recargo, el ser accesorio de algo principal, pues sin éste aquél simplemente no sería. ¿Tiene fisonomía e identidad propia? Sí, si la entendemos siempre supeditada y dependiente de la causa que la origina. El recargo supone un incremento de la deuda del obligado, un plus, como consecuencia del retraso en el pago. Plus que se calcula en un tanto por ciento fijo sobre la base de lo

ya debido. Ahora bien ¿responden todos y cada uno de los recargos a una misma lógica?, ¿es admisible afirmar que buscan finalidades diferentes y tienen un carácter distinto si son de prórroga, de período ejecutivo o apremio? Sanción (¿punitiva o administrativa?), indemnización, resarcimiento, reparación y/o compensación, esa es la secuencia y sobre la que, doctrina y prácticos, no terminan de ponerse de acuerdo en buscar un único perfil, si es que el mismo es posible.

La naturaleza de obligación accesoria de los recargos del periodo ejecutivo resulta de modo incuestionable de la propia LGT. Es cierto, que la Exposición de Motivos 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. De este modo y ante esa función resarcitoria del daño causado por el pago extemporáneo de la obligación tributaria, es dable preguntarse si, en general, puede afirmarse que los recargos cumplen o no una función plural. Es evidente que mantener tal premisa en un sentido holístico, es decir, para todo tipo de recargo tributario estira sin duda los fundamentos jurídicos tributarios del mismo. El problema se plantea sin duda y como es fácilmente imaginable ante el recargo de apremio ordinario que, a diferencia del apremio reducido, es compatible con los intereses de demora, conforme al art. 28.5 LGT. En este caso, ¿es correcto calificar este recargo 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 –continúa el fundamento tercero de la sentencia– un concepto muy amplio, en cuanto consecuencia inexorable del incumplimiento de un deber jurídico, 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.

Acierta el Alto Tribunal cuando concluye que no parece dudoso que el recargo de apremio ordinario es una sanción por la falta de cumplimiento de la deuda tributaria, y, por tanto, crédito subordinado, sin que tenga por finalidad

el resarcimiento de un daño, 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.

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. 92.4º LC (yerra aquí la sentencia al transcribir el numeral anterior, el 91.4 de privilegio general). En buena dosis de hermenéutica el Alto Tribunal señala como 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 si 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.

Así las cosas, con independencia de la función finalidad que tenga específicamente cada recargo, prime en sentido propio, en sentido impropio, la nota de la sanción o multa por no hacer frente a la exacción a su debido tiempo, o la nota del carácter indemnizatorio que mitiga el daño ocasionado a la administración, pues ambas son propias del recargo, en todo caso el crédito dimanante, accesorio en todo caso de la obligación tributaria insatisfecha tempestivamente, reviste a efectos concursales la cualidad de crédito subordinado. Adviértase además que del elenco de recargos que se regulan en el artículo 28 de la LGT no son pocas las voces que reclaman su naturaleza indemnizatoria. No se olvide además que el artículo 185.2 de la ley tributaria establece que las sanciones tributarias pecuniarias podrán consistir en una multa fija o proporcional.

La función del recargo en una concepción estricta es propia, nada o poco tiene que ver con la de los intereses y sanciones, dado que además el devengo y exigibilidad de los recargos no precluye que asimismo se exijan aquellos, mas ello no quiere decir que en sede prelativa concursal pueda correr la suerte que aquellos sufran [Cfr. ORDIZ FUERTES, pp. 321 y ss., p. 322 quien además asevera, de un lado, que el recargo por presentación extemporánea excluirá los intereses y sanciones, si la presentación de la autoliquidación o liquidación se realiza dentro del plazo de doce meses desde que haya vencido el plazo, y de otro,

que los recargos e intereses de demora derivados de la presentación extemporánea no impiden en ocasiones la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo *ex art. 28.3 LGT*, siendo por lo demás los recargos del período ejecutivo incompatibles entre sí y sólo el recargo de apremio ordinario es compatible con la exacción de los intereses de demora]. Ello no empece para que en el fondo y al hablar de los elementos que los caracterizan, participen de elementos similares o incluso comunes tanto a los intereses como a las sanciones. O así lo queramos ver por cierta necesidad teórica y práctica a la vez mercantilistas y tributarista, máxime a efectos concursales en un impostado ejercicio de solución pero quizás no de sano razonamiento jurídico. ¿Por qué o a qué se deben estas dificultades a la hora de tratar de esbozar un perfil jurídico y naturaleza de los recargos? Ni la doctrina se pone de acuerdo, ni la jurisprudencia, incluida la Constitucional, tampoco ayuda a ello. [Hay que traer a colación sentencias del Constitucional, emblemáticas y paradigmáticas, pero en ocasiones plagadas de ambigüedad y cierta zozobra teórica como la de 13 de noviembre de 1995, la de 21 de diciembre de ese mismo año, la de 29 de enero de 2001 o la de 23 de mayo de 2002, sentencias que, han rechazado de plano que los recargos por ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo sean sanciones en sentido propio, al carecer de un fin represivo, retributivo o de castigo. Así las cosas, la Sentencia del Constitucional la 276/2000 de 16 de noviembre, arguye, que es su finalidad resarcitoria la que comprende los intereses y en lo que sobrepasa o excede a los mismos, tiene una función eminentemente disuasoria, coercitiva o de estímulo para que el obligado tributario pague a tiempo lo debido. Señalaba en su momento al hablar del recargo el profesor CALVO ORTEGA (p. 35), de las viejas reminiscencias de los ordenamientos recaudatorios que no han debido entrar en la normativa nueva. No le falta razón a AGUILAR RUBIO (p. 95) cuando señala como la cuestión de la naturaleza jurídica de los recargos es de todo menos pacífica, pues la ambigüedad de la figura hace que a quienes les recuerda más o una especie de resarcimiento, no duden tampoco en atisbar su finalidad sancionadora en algunos aspectos, y para quienes se trata de una sanción, consideren a su vez una cierta finalidad resarcitoria].

Así las cosas, el recargo, o al menos algunos recargos participan implícitamente de un carácter o elemento resarcitorio, común sin ningún género de dudas a los intereses, pues buscan éstos en el fondo una indemnización o resarcimiento del daño extemporáneo por culpa o consecuencia del no pago tempestivo de una obligación. De otra parte, otros recargos se asimilan en sus elementos a una finalidad preventiva punitiva, tales como las sanciones. Y si esta es la genética del recargo, o puede serlo, ¿dónde realmente deben situarse dentro del genérico paraguas de los créditos subordinados?, ¿en el apartado 3º o en el 4º del artículo 92 [señala GARCÍA GÓMEZ, cit., p. 395, más discutible resultará determinar, para cada uno de los recargos, cuál de estos caracteres predomina sobre el resto y, en consecuencia, incide decisivamente en su naturaleza. En este sentido, continúa el autor, y a los meros efectos de su calificación

en el seno del concurso de acreedores, el problema será determinar si en cada caso se asimilan a los intereses de demora del artículo 92.3 LC, o a las sanciones del artículo 92.4 LC. La falta de concreción sobre la especie, dentro del género, no puede conducirnos a negar este último, el que determina la subordinación para acabar considerándolos de un género distinto]? El dilema no es otro que o decidimos que asimilamos en sus consecuencias todo tipo de recargo y lo conceptuamos bajo el amplio paraguas de la sanción, sea ésta propia o en sentido estricto, sea impropia y como tal se convierte en subordinados conforme al tenor del artículo 92. 4 de la norma concursal, o bien, en un ejercicio de diseción intelectual pero quizás con más zozobra técnica tributaria, aceptamos partiendo de su inevitable y esencial accesoriedad al crédito principal, tributario lógicamente, corre la misma suerte que el interés de demora y consiguientemente lo calificamos bajo el tenor del artículo 92.3 de la norma concursal, con lo que escapa un peldaño, mínimo, pero peldaño graduatorio de cara a un hipotético y quizás imposible cobro antes que los recargos sanción. [Advierten de las dificultades de reconfigurar y resituar o al menos tratar de hacerlo a efectos concursales de los recargos, sean interés, sean sanción, MALVÁREZ PASQUAL/SÁNCHEZ PINO (pp. 44); propone en cierto sentido AGUILAR RUBIO, p. 103, como una posible solución distribuir el importe de los recargos por mitad a cada escalón]. Necesita por tanto el recargo asimilarse al interés, necesita asimilarse a la sanción, acaso no tiene finalidad y vida propia? ¿prima más la función penalizadora, la función compensatoria o resarcitoria? Eterno dilema éste, pero que en todo caso no permite ni deberá hacerlo, que escape de la subordinación. Afinar jurídicamente sería situarlo donde realmente le corresponde dentro de los subordinados, pero si la naturaleza y los elementos que lo perfilan son distintos cuando no discutidos, se convierte ésta en una cuestión imposible [RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (pp. 85 y ss.), señala como todos los recargos de período ejecutivo participan del carácter de compensación, y lo hace por el coste que supone el propio procedimiento de la fase ejecutivo para lograr el cobro de la deuda tributaria. Es pues la cobertura del coste de todo el procedimiento de ejecución, inicial, providencia de apremio y ejecución, los que otorgan carta de naturaleza a que estos recargos se concibiesen bajo el tenor del artículo 92. 3 asimilable por tanto a los intereses, y no del apartado 4 relativo a las sanciones]. Si teorizamos sobre lo que más prima sea la asimilación a las funciones de los intereses de demora, sea la finalidad sancionadora, corremos el riesgo de despreciar la esencia del recargo y quedarnos únicamente con lo superficial, lo adjetivo. ¿Qué deben hacer los tribunales? Quizás lo más seguro, y ante tal estado de cosas y discusión dogmática sea tratar a todos por igual y arroparlos bajo la figura de la subordinación por interés, habida cuenta que no son pocas las voces que proclamamos la recolocación de todo el crédito tributario en el concurso, máxime de los privilegiados, pero eso significaría preguntarse por la lógica, pero también por la supervivencia misma de este bondadoso e incluso generoso privilegio público. La discusión queda abierta y seguirá estándose durante mucho tiempo en tanto se preferencie este crédito.

Ahora bien, independientemente de la zona grisácea o de penumbra que existe en nuestra doctrina y también en nuestra jurisprudencia incluida la más reciente en los Juzgados de lo Mercantil en las que es discutido por activa y por pasiva la naturaleza jurídica del recargo con argumentos de todo tipo, es necesario dar una solución de equidad a la hora de clasificar los créditos consistentes en recargos tributarios, y la respuesta que ofrecemos es la de su no naturaleza privilegiada conforme al artículo 91.4 de la Ley Concursal y sí su incardinación entre los créditos subordinados, entre otros extremos por su carácter accesorio a la obligación tributaria principal y, por otro lado, que si ya era más que cuestionable la pervivencia preferencial de los créditos hacendísticos, sobre todo cuando se predica y predicaba en algunos países su erradicación total, no podemos extender el rango prelativo más allá de la cuota tributaria, que en puridad es el tributo, o lo que es lo mismo, la cantidad que se debe ingresar en el Tesoro público en concepto de tributo [en parecidos términos TEJERIZO (2005), p. 469]. No podemos más que compartir aun siendo conscientes que el rigor jurídico exacto no es posible, la argumentación de la Sentencia de 6 de abril de 2005 del Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Barcelona cuando señala tajante y convincentemente que “a los solos efectos concursales, recargos y sanciones deben considerarse conceptos equivalentes y, en ambos casos, *subordinados en función de su naturaleza intrínseca y no del nombre que haya querido darle el legislador*”.

Esta línea argumentativa había sido seguida también con anterioridad por la Sentencia de 29 de marzo de 2005 del Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid relegándolos a la subordinación al considerar a los recargos como figura intermedia entre las medidas resarcitorias, o lo que es lo mismo, entre intereses y sanciones. Si bien es cierto que la naturaleza de unos y otros difiere sustancialmente. También la Sentencia de 2 de mayo de 2005 del Juzgado de lo Mercantil núm. 4 de Barcelona. En parecidos términos la Sentencia de 27 de mayo de 2005 del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Oviedo en la que se defiende la subordinación del recargo por pago fuera de plazo sin requerimiento entre otros argumentos basándose en la propia exposición de motivos de la Ley Concursal (apartado V) cuando asevera que uno de los motivos para la postergación de determinados créditos es precisamente la de su carácter accesorio del crédito, como ocurre precisamente con los créditos por intereses, los cuáles serán calificados como subordinados aún cuando también formen parte integrante de la obligación tributaria. Y es que los jueces aunque llegan a una solución a nuestro juicio, lógica, coherente y racional pese al silencio y al salto en el vacío de mirar hacia otro lado por parte del legislador concursal, que no quisieron o no pudieron brindar claridad alguna, parecen olvidar que los recargos son una parte más de la deuda tributaria, no de la cuota, radicalmente diferente a los intereses y que, por otra parte, las sanciones tributarias nada tienen que ver con la deuda tributaria, por lo que equiparar y anudar la misma consecuencia jurídica, esto es, la subordinación conforme al artículo 92 de la Ley Concursal, a intereses, sanciones y recargos no es un mero disparate [contra ORDIZ FUERTES, p. 325].

El extender de un modo objetivo y automático el privilegio general del crédito tributario a las sanciones puede suponer, y de hecho lo supone, una grave vulneración del principio de proporcionalidad, en tanto que hacer efectivo con preferencia un determinado crédito que probablemente no tiene motivo justo de ser privilegiado de este modo, redundaría en la integridad del crédito de los demás acreedores, significativamente ordinarios y cómo no, los subordinados que han de pechar con la rígida y extrema severidad con que los define y cataloga la Ley Concursal. Estos habrían de cargar de lo contrario con las consecuencias de la acción o más bien inacción antijurídica del concursado que sufre las sanciones tributarias. Más problemático era admitir dentro de la esfera del privilegio los recargos de apremio, un recargo que está unido en estrecha dependencia del propio procedimiento de apremio y que es parte de esa providencia de apremio dentro del procedimiento mismo, pero que tampoco debe privilegiarse.

Cuestión distinta es que estos intereses de demora y demás sanciones se incluyan en la nueva categoría de créditos subordinados. De hecho esta es la voluntad del legislador y el mejor argumento para rebatir a aquellos que tratan de incluirlos bajo el manto protector o paraguas desorbitado del privilegio. Créditos que además de ser postergados y relegados en el pago a la categoría más residual posible, son insignificantes de cara al ejercicio del derecho de voto en la Junta de acreedores (artículo 121.1.1º de la Ley Concursal).

No queda demasiado claro si se ha de incluir dentro de esta limitación cuantitativa del privilegio general del crédito tributario a las retenciones tributarias que pierden el criticado derecho de separación que la legislación anterior les concedía, si bien tendrán la consideración de crédito privilegiado en su cuantía íntegra. [A esta conclusión parece llegar también TEJERIZO, cit., p. 467, quien aboga por que las retenciones son una categoría de las obligaciones entre particulares derivadas del tributo a que alude el artículo 24 LGT]. La propia Ley Tributaria incluye en su artículo 58.1 como integrante de la deuda tributaria, junta a la cuota “a que se refiere el artículo 55 de esta Ley”, “los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta”. Hemos de interrogarnos si dentro de este abanico también se incluirán las cantidades efectivamente retenidas pero todavía no ingresadas, ya que el artículo 96.5 del Reglamento de Recaudación dice claramente que no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones tributarias que a tal efecto, se considerarán depósitos a favor de la Hacienda pública, lo que venía a indicar que tales cantidades retenidas o repercutidas pero no ingresadas figuraban en el patrimonio del concursado por un título totalmente ajeno o distinto al de dueño. Esta situación ha dado pie para que hasta ahora la Administración ejercitase una *separatio ex iure dominii* por medio de una tercería de dominio o por los procedimientos previstos en los artículos 908 y 909 del Código de Comercio, ya que ello suponía sustraer las

cantidades por retenciones y repercusiones de la masa activa del concurso (véase la STS de 5 de julio de 2000, RJ 2000, 5729) [Asimismo véase el comentario a esta sentencia de VARONA ALABERN, pp. 2215 y ss.]. De hecho y ahondando en esta incomprensible ambigüedad, la Ley Concursal en su artículo 84.5º a la hora de determinar la composición de la masa pasiva parece que procede a legalizar la regla consistente en considerar a las retenciones tributarias y de seguridad social como “depósitos” del concursado, al disponer que las mismas se separarán de la masa activa del concurso. Pero, ¿a quién pertenecen las cantidades retenidas, al concursado o a las personas a quienes se les han distraído?

También hemos de tener en cuenta que los tributos devengados como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras el auto de declaración del concurso, tendrán la consideración de créditos contra la masa y, por consiguiente, serán satisfechos a medida que vayan venciendo cualquiera que fuere el estado del concurso (así lo indica el artículo 84.2 5º de la Ley Concursal).

Al ser un privilegio general debe afectar a todos los bienes ejecutables del deudor, tanto muebles como inmuebles y que únicamente cederá ante las causas de preferencia especiales sobre bienes inmuebles y muebles registrables. Entiendo incluso que una prenda sobre anotaciones en cuenta prevalecerá sobre el privilegio tributario pese a que el registro de valores no es un registro público sino privado de valores, pues lo que en definitiva es causa del crédito es el derecho real que les ampara con o sin inscripción en el registro. [Esta solución ya la insinuaba GARRIDO, *Tratado*, cit., p. 475 nota 755. En esta línea incide la Directiva 2002/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de junio de 2002 sobre acuerdos de garantía financiera, la cual parte de un riguroso anti-formalismo (ver art. 3) por la que la constitución, validez, perfección, ejecutabilidad o admisibilidad como prueba de un acuerdo de garantía financiera, o la prestación de garantía financiera en virtud de un acuerdo de garantía financiera *no deben supeditarse a la realización de acto formal alguno, como la ejecución de un documento de una manera o forma determinadas*, el registro en un organismo oficial o público, o la inscripción en un registro público, la publicidad en un periódico o revista, en un registro o publicación oficiales o en cualquier otra forma, la notificación a un funcionario público o la aportación, en una forma determinada, de pruebas sobre la fecha de ejecución de un documento o instrumento, el importe de las obligaciones financieras principales o cualquier otro aspecto. No obstante la propia Directiva específica que no se deben considerar actos formales aquéllos que la legislación de un Estado miembro establece como condición para la transferencia o constitución de una garantía real sobre instrumentos financieros distinta de las anotaciones en cuenta, como el endoso, en el caso de los títulos a la orden, o la anotación en los registros del emisor en el caso de los instrumentos nominativos. Directiva que todo hay que decirlo ha sido transpuesta por la puerta de atrás en un Real Decreto Ley de 11 de marzo de 2005].

Pese a que la Ley concursal nada dice entendemos que el privilegio beneficia a las haciendas estatales, autonómicas y municipales, y las beneficia asimismo por las dos últimas anualidades, aquella en que se reclame el cobro y la anterior. [Así el art. 73 de la LGT amplía a dos anualidades la preferencia que brindaba el código civil en su art. 1923, que debe quedar por tanto derogado en este extremo].

5. Sobre el apremio

No hay que olvidar que la Hacienda Pública dispone de un cauce de ejecución propio para el cobro de los créditos que no son satisfechos en el período voluntario de pago, cual es, el procedimiento administrativo de apremio. La recaudación en período ejecutivo o vía de apremio sigue al incumplimiento de la prestación en período voluntario, y tiene como finalidad la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir las deudas no satisfechas. Como bien se ha señalado estamos ante un procedimiento administrativo, ejecutivo, no cognitivo y unilateral [sobre estos caracteres me remito a TEJERIZO LÓPEZ, (2004), pp. 610 y ss.]. Sin lugar a dudas constituye este procedimiento una de las manifestaciones más genuinas y a la vez sobresalientes del privilegio “formal” de autotutela de la Administración, puesto que supone disponer de un procedimiento o cauce extraordinario para ejecutar sus propias decisiones, al margen de la actuación judicial de los tribunales [en parecidos términos SÁNCHEZ PINO, pp. 11 y ss., p. 12]. La Administración tributaria procede a ejecutar las garantías existentes (aval, prenda, hipoteca, etc.) a través del procedimiento de apremio siempre y cuando las hubiere contratado en su debido momento, si bien también puede optar por embargar y ejecutar antes otros bienes del deudor cuando la garantía no sea proporcionada a la deuda garantizada, o cuando lo solicite el propio obligado tributaria que señala bienes suficientes al efecto, por lo que en estos supuestos, la garantía quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos. Para ejecutar las garantías tributarias basta la falta de pago del deudor, sin que sea necesario un acto administrativo de responsabilidad, o la audiencia de un avalista por ejemplo caso de haberlo. Como es obvio si la deuda se satisface una vez notificada la providencia de apremio, el procedimiento ejecutivo finaliza con la satisfacción del crédito de la Hacienda Pública. De lo contrario y una vez desatendida o ignorada la providencia de apremio y por consiguiente no ingresada la deuda en los plazos oportunos, el procedimiento de ejecutivo sigue su curso inexorable hasta obtener o al menos intentarlo la satisfacción íntegra de la deuda tributaria.

La pregunta que inevitablemente hemos de hacernos es hasta que punto afecta la nueva regulación concursal a la sustanciación y tramitación de este procedimiento administrativo, que significativa y extraordinariamente permite a la Hacienda parapetarse en un auténtico privilegio procedimental de cariz

eminentemente ejecutivo y autónomo y, en suma, sin verse afectado, o al menos mínimamente, por el procedimiento concursal.

La cuestión se centra pues en dirimir si conforme a la nueva regulación concursal, ha de prevalecer la competencia administrativa para procurar e intentar lograr el cobro de sus créditos tributarios de forma autónoma e individualizada, o si por el contrario, la actuación de la Hacienda Pública tendrá que pasar forzosamente y ceñirse meticulosamente a la sustanciación y efectos del proceso judicial concursal.

Como ya sabemos, en la vieja Ley General Tributaria de 1963 se establecía en su artículo 129.3, la preferencia por el procedimiento de apremio cuando los bienes o derechos fuesen objeto de embargo antes de que se produjese el inicio del procedimiento concursal, si bien no precisaba en ningún momento cuando habíamos de entender realizado el embargo. No obstante la redacción introducida por la Ley 25/1995 estableció expresamente que la preferencia del procedimiento administrativo determinaba “la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo”, y sólo a partir de la diligencia de embargo era posible determinar sobre qué bienes se proyectaba el embargo. De este modo, el procedimiento administrativo de apremio podía continuar con la ejecución de los bienes previamente trabados siempre que el embargo fiscal se hubiere materializado con anterioridad al auto por el que o bien se declaraba la providencia de admisión de la suspensión de pagos, o bien el auto por el que se declaraba la quiebra. Así las cosas, para el caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos, con cualesquiera otros procedimientos de ejecución, ya fueren singulares ya universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento se reconocía a favor del procedimiento administrativo siempre que se hubiere efectuado con anterioridad a la fecha del inicio del proceso concursal.

Con la nueva Ley Concursal se veta la referida admisión de la preferencia del procedimiento de apremio en caso de concurrencia con procedimientos concursales que se contenía en la LGT de 1963. No obstante hemos de señalar que es cierto que se admite que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devengue el recargo de apremio, si se dieran las condiciones para ello antes de la declaración del concurso, mas no se indica expresamente como sucedía con anterioridad, la preferencia en la ejecución de los bienes. Todo se supedita finalmente a la Ley Concursal. En la redacción del artículo 39 de la Ley General Presupuestaria contenido en la Disposición final décima de la Ley Concursal se establece que, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso, no se contempla ninguna previsión sobre la preferencia procedimental. La Ley concursal establece en su artículo 55 como uno de sus axiomas identificativos, la paralización de las ejecuciones individuales promovidas por los acreedores contra el patrimonio del concursado, como consecuencia natural y obvia de la integración de los deudores en la masa pasi-

va del concurso. No obstante, este mismo artículo en su segundo párrafo del apartado primero establece que podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio, siempre que los bienes objeto del embargo *no resulten necesarios* para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor [véase el análisis que realiza SANCHO, pp. 199 y ss., especialmente p. 205, donde analiza pormenorizadamente los avatares que sufre la providencia de apremio en la ejecución de la Hacienda Pública].

Pero lo que no se podrá hacer, es iniciar tales procedimientos de apremio una vez declarado el concurso mediante el correspondiente auto del juez, en caso de concurso voluntario, o declarado en el auto de admisión a trámite de la solicitud de declaración del concurso, en caso de concurso necesario, ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor, con excepción de los acreedores con garantía real. Como es obvio este segundo párrafo debe considerarse como una excepción a lo que se dispone en el apartado segundo. Conforme a este último, “las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de la declaración del concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos”.

Por lo tanto, los procedimientos de ejecución ya iniciados han de considerarse al margen de esta suspensión, por lo que las providencias de apremio ya dictadas con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, podrán continuar su tramitación y desarrollo. Lo contrario, como bien se ha dicho, significaría considerar que el párrafo primero permite en determinadas circunstancias que la Administración Tributaria continúe con la ejecución separada de un determinado bien o derecho, y suspender las actuaciones de dicho procedimiento en base al apartado segundo del mismo artículo [véase GONZÁLEZ GARCÍA/RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, p. 41]. Así las cosas y con la redacción dada por el artículo 55 de la Ley Concursal, el criterio determinante de la prioridad temporal del procedimiento de apremio no es la fecha del embargo sino la fecha de la providencia del apremio, adelantándose de este modo la fecha que se toma como referencia del mismo, al atenderse el acto con el que se inicia el propio procedimiento de apremio. Ahora bien, la providencia de apremio constituye el título ejecutivo que permite proceder contra los bienes y derechos del deudor, pero de por sí no supone una colisión con el concurso, pues no supone la afectación de los bienes al pago de las deudas tributarias, sino que tan sólo se trata de un acto administrativo de intimación al pago, con apercibimiento de que de no producirse éste en el plazo señalado se procederá a la ejecución patrimonial [PÉREZ ROYO, p. 332; también SÁNCHEZ PINO, cit., p. 16]. No casa demasiado bien una premisa con otra, es decir, el postulado del artículo 55 de la LC señala que “los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”, de forma que excluye a estos bienes, los que sí sean necesarios, de la prerrogativa de la Administración de ejecución individuali-

zada. Y es que, como bien se ha dicho, la constatación de tal circunstancia, cuando realmente podrá tener lugar, será cuando se realice la afectación de bienes concretos para la efectiva realización de la ejecución, la cual se produce con la diligencia del embargo, pero no con la simple apertura del procedimiento de apremio [SÁNCHEZ PINO, cit., p. 16]. Por tanto y ya con la nueva Ley General Tributaria en la mano (véase la remisión que hace el artículo 164 apartado 2), será preferente para la ejecución de los bienes y derechos trabados el procedimiento de apremio siempre que éste se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, y eso sí, siempre que los bienes y derechos sobre los que recae el embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. [También TEJERIZO LÓPEZ (2004), p. 615 que no demasiosos problemas de aplicación en esta regla, aunque sí los ve en el supuesto de que a la fecha de la declaración del concurso ya se hubieren dado los presupuestos legales necesarios para poder iniciar el procedimiento de exigencia coactiva de una deuda tributaria, aunque en tal fecha aún no se hubiera dictado al providencia de apremio correspondiente].

La Administración podrá continuar con la tramitación de aquél, y sin que dichos bienes puedan comprenderse en la masa del juicio universal correspondiente, de lo que se deduce en el caso de que se haya realizado con anterioridad a la fecha en la que se dicte la providencia de apremio, ésta última ha de venir al proceso universal, sin perjuicio de conservar la naturaleza privilegiada de sus créditos [Cfr. CASERO BARRÓN, pp. 147 y ss., p. 169]. No podrán iniciarse por consiguiente, y una vez declarado el concurso mediante el correspondiente auto del juez o en su caso el auto de admisión a trámite de la solicitud de declaración de concurso ejecuciones singulares ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor con excepción de ciertos acreedores con garantía real. La Ley General Tributaria expresamente establece que no se impide 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.

Es cierto que la situación procedimental de concurrencia puede complicarse en aquellos supuestos de concurso necesario, es decir, cuando la solicitud se hubiese presentado por un acreedor del deudor, pues en estos supuestos, conforme a los plazos establecidos en los artículos 15 y ss. de la LC, la tramitación de la solicitud será más dilatada, de modo que pueden transcurrir más de cuarenta días entre la fecha de la solicitud y la de la declaración del concurso. En ese interin es tiempo suficiente para que la Administración tributaria con el fin de conseguir la preferencia administrativa en la tramitación del procedimiento pueda dictar la providencia de apremio, con lo que mantendría sus competencias y se obligaría a los acreedores del deudor común a acudir a procedimientos singulares de tercerías de dominio a fin de evitar que la Administración pueda ejecutar el patrimonio de éste. No obstante, como bien podemos imaginarnos, esta posibilidad tiene mayores dosis de éxito siempre que el con-

curado no sea una persona jurídica, pues todos sus bienes afectos a su actividad empresarial y económica quedarían fuera de dicha ejecución separada, pues la Hacienda también ha de detenerse indefectiblemente si los bienes forman parte de ese patrimonio necesario para la continuación de la actividad empresarial del deudor [SÁNCHEZ PINO, cit., p. 17].

Si el procedimiento de apremio puede continuar, entonces la pregunta que hemos de hacernos dado el silencio de la Ley Concursal, es hasta dónde y con qué efectos continuará la sustanciación del procedimiento; es decir, ¿es posible por tanto enajenar los bienes embargados? A nuestro juicio y pese al silencio legal nada veta la posibilidad de enajenar tales bienes por lo que el procedimiento de apremio continuará con todos sus efectos, pues de lo contrario lo reduciríamos a una mera medida cautelar en poder de la Administración, efectivo únicamente hasta la anotación preventiva del embargo de los bienes.

Del mismo modo también hemos de cuestionarnos que si bien no se puede trabar embargo de bienes una vez dictado el auto declaratorio del concurso, ¿impide también que la Administración pueda adoptar medidas cautelares? En principio la posibilidad de suspensión que se recoge en el artículo 163 de la LGT del procedimiento de apremio lo es hacia los supuestos de ejecución de los bienes trabados, con lo que implícitamente hemos de admitir la viabilidad de adoptar las medidas cautelares que se estimen oportunas, siempre y cuando dichas medidas no impliquen una ejecución inmediata del bien ya que el procedimiento de apremio se limita a la adopción de esta medida de carácter exclusivamente cautelar, lo cual no afecta al reconocimiento del crédito o a la determinación de su prelación en relación con los demás créditos del deudor concursado, ni comporta medida alguna de realización de los bienes, la cual debe entenderse reservada al órgano jurisdiccional en tanto se halle en vigor el proceso concursal iniciado pues el embargo practicado como medida cautelar no comporta por sí mismo, la necesidad de proceder a la enajenación de los bienes embargados.

No se pierde de vista que para la Ley General Tributaria el período ejecutivo se inicia para el caso de deudas liquidadas por la Administración, el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para su ingreso, y para el caso de deudas cuantificadas mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación. El inicio del período ejecutivo determina la exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

No olvidemos por último como ya hemos señalado al referirnos al derecho de afección de la Administración tributaria, de la posibilidad de que la Hacienda Pública pueda llegar a acuerdos con el deudor en el marco de un proceso de ejecución universal está prevista en el artículo 164.4 de la Ley Tributaria. [Sobre el mismo más detenidamente TEJERIZO LÓPEZ (2004), pp. 635 y ss.].

6. Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, *Crédito tributario y concurso de acreedores*, RCP monografía 10/2009, Madrid, 2009.
- ÁLVAREZ CAPEROCHIPI, *El registro de la propiedad y las preferencias del crédito en la ejecución y en el concurso*, Granada, 2004.
- APP, *Die Insolvenzordnung*, Bonn, 1995.
- ARRANZ DE ANDRÉS, “La incidencia de la reforma concursal en el ámbito tributario. Análisis del proyecto de ley de 23 de julio de 2002”, *Nueva Fiscalidad*, 2002, n° 7, pp. 108 y ss.
- BERGES, “Die rechtlichen Grundlagen der Gläubiger-gleich-behandlung im Konkurs”, *KTS*, 4, 1957, pp. 49 ss.
- BERMEJO GUTIÉRREZ, *Créditos y quiebra*, Madrid, 2002.
- BUCKLEY, “The Bankruptcy Priorities Puzzle”, *Va.L.Rev.*, 1986, vol. 72, pp. 1393 y ss.
- CALVO ORTEGA, “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”, *Nueva Fiscalidad*, 2003, n° 8, p. 35.
- CALVO ORTEGA, *Curso de derecho financiero I. Derecho Tributario. Parte general*, 7ª ed., Madrid, 2003.
- CARVALHO FERNANDEZ/LABAREDA, *Código dos processos especiais de recuperação da empresa e de falência anotado*, 2ª ed., Lisboa, 1995.
- CASERO BARRÓN, “Análisis de los artículos de las leyes financieras y tributarias modificadas por la Ley Concursal”, *ICADE*, 2004, n° 61, pp. 147 y ss.
- CORCUERA TORRES, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Madrid, 1998.
- DUNHAM/SHIMKUS, “Tax Claims in Bankruptcy”, *Am. Bankr. L.J.*, 67, 1993, pp. 67 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, “Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma”, *RDFHP*, 1991, n° 215, p. 916.
- FALCÓN Y TELLA, voz “Hipoteca legal tácita (derecho financiero y tributario)”, *EJB*, II, Madrid, 1995, p. 3317.
- GARCÍA FERNÁNDEZ, “La defensa de los créditos públicos”, *ADCo*, 2004, núm. 1, pp. 235 y ss.
- GARCÍA GÓMEZ, “Algunas cuestiones controvertidas sobre la calificación de los créditos tributarios. (Comentario STS 21.1.2009)”, *ADCo*, 2009-3, n° 18, pp. 371 y ss.
- GARCÍA NOVOA, “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Garantías de la deuda tributaria”, en *La nueva Ley General Tributaria*, (dir. por CALVO ORTEGA), Madrid, 2004, p. 322.
- GARCÍA NOVOA, “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva Ley General Tributario”, *Crónica Tributaria*, 2003, n° 107, p. 87 y ss.
- GARRIDO, “El sentido y los excesos de la tutela privilegiada del crédito en la quiebra”, *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, III, Madrid, 1996, p. 3575 y ss.

- GARRIDO, *Preferenza e proporzionalità nella tutela del credito*, Milano, 1998.
- GARRIDO, *Tratado de las preferencias del crédito*, Madrid, 2000.
- GONZÁLEZ GARCÍA/RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, “El crédito tributario en el Proyecto de Ley Concursal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2003, n° 241, pp. 41 y ss.
- GUILARTE GUTIÉRREZ, “Los créditos privilegiados en el nuevo sistema concursal”, en *Lex Nova. La Revista*, noviembre-diciembre, 2001.
- HABSCHEID, “Öffentlich-rechtliche Forderungen, insbesondere Steuerforderungen im Konkurs”, *KTS*, 1996-2, pp. 201 ss.
- HÄSEMAYER, “Die Gleichbehandlung der Konkursgläubiger”, *KTS*, 1982, 4, pp. 507, p. 569.
- HENCKEL, “Reform des Insolvenzrechts”, *ZZP*, 1984-4, n° 97, pp. 369 y ss.
- HINOJOSA TORRALVO, en el prólogo a la monografía de AGUILAR RUBIO, *Crédito tributario y concurso de acreedores*, RCP monografía 10/2009, Madrid, 2009, pp. 21 y ss.
- HOLZHAMMER, *Österreichischen Insolvenzrecht. Konkurs und Ausgleich*, 2ª ed., Wien-N. York, 1983.
- LÓPEZ-MEDEL BÁSCONES, “Algunas novedades del Proyecto de Ley Concursal”, *AC*, 2002, n° 42, pp. 1295-1304.
- MACLACHLAN, *Bankruptcy*, St. Paul, Minn., 1956.
- MALVÁREZ PASCUAL/SÁNCHEZ PINO, “La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, *Revista Técnica Tributaria*, 2007, n° 79, pp. 44 y ss.
- MARTINS LEITÃO, *Código dos processos especiais de recuperação da empresa e de falência anotado*, 2ª ed., Porto, 1999.
- MILLOZZA, “I privilegi nelle procedure concorsuali”, *Fallimento*, 1985.
- MUÑOZ MERINO, *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Pamplona, 2000.
- ORDIZ FUERTES, “¿Cómo se clasifican los recargos tributarios en la Ley Concursal?”, *RCP*, 2005, n° 3, pp. 321 y ss.
- PÉREZ ROYO, “El privilegio general de los créditos tributarios (según la interpretación auténtica) contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular”, *Quincena Fiscal*, 2007, n° 1, pp. 11 y ss.
- PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13ª ed., Madrid, 2003.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Cizur Menor, 2006.
- ROJO, “La reforma del derecho concursal español”, en *La reforma de la legislación concursal*, (dir. Por ROJO), Madrid, 2003, p. 126.
- SÁNCHEZ PINO, “La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal”, *QF*, 2004, n° 8, abril, pp. 11 y ss.
- SÁNCHEZ SOCÍAS/TORRES FERNÁNDEZ, *La Hacienda Pública frente a las quiebras y las suspensiones de pagos*, Madrid, 1992.
- SANCHO, “Los efectos del concurso sobre las ejecuciones de bienes del concursado”, *ADCo.*, 2005, n° 5, pp. 199 y ss.

- SERRANO DE TOLEDO, “Especialidades del tratamiento de la Administración Pública en la Ley Concursal”, en *Estudios sobre la Ley Concursal. Libro Homenaje a Manuel Olivencia*, III, Madrid, 2005, pp. 3245 y ss.
- SIMLER/DELEBECQUE, *Les sûretés. La publicité foncière*, 2ª ed., Paris, 1995.
- SIMÓN ACOSTA, “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando SÁINZ DE BUJANDA*, II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pp. 1079 y ss., p. 1082.
- TEJERIZO LÓPEZ, “El procedimiento de apremio”, *La Nueva Ley General Tributaria*, (dir. por CALVO ORTEGA), Madrid, 2004, pp. 610 y ss.
- TEJERIZO LÓPEZ, “El privilegio general del crédito tributario en caso de concurso de acreedores”, *ADCo*, 2005, nº 5, pp. 465 y ss.
- TUCCI, *I privilegi*, Trattato di diritto privato, (dir. por RESCIGNO), Torino, 1985.
- UHLENBRUCK, *Das neue Insolvenzrecht*, Herne-Berlin, 1994.
- VALPUESTA GASTAMINZA, “Artículo 91”, *Comentarios a la Ley Concursal*, (CORDÓN, et.al. (dirs.)), Tomo I, Cizur Menor, 2ª ed., 2009, pp. 1049 y ss.
- VARONA ALABERN, “¿Conceden las cantidades retenidas y repercutidas un derecho de separación *ex iure domini*, en los procesos concursales? Análisis crítico de la sentencia del TS de 5 de julio de 2000”, *JT*, 2000, II, pp. 2215 y ss.
- VEIGA COPO, “Créditos públicos comunicados oportunamente y rectificadas al alza fuera de plazo”, *ADCo*, 2008, nº 14, pp. 645 y ss.
- VEIGA COPO, “La contrarreforma del privilegio tributario: la obstinada lucha de la Hacienda Pública”, *RDBB*, 2008, nº 109, pp. 193 y ss.
- VEIGA COPO, “Sobre el reconocimiento de créditos de la Agencia Tributaria”, *ADCo*, 2008, nº 15, pp. 395 y ss.
- VEIGA COPO, *La verificación de créditos en el concurso*, Cizur Menor, 2009.
- VEIGA COPO, *Los privilegios concursales*, 2ª ed., Granada, 2006.