

CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN EL CONCURSO: POSTURA DEL TRIBUNAL SUPREMO

JOSÉ MANUEL SUÁREZ ROBLEDANO
Magistrado

Palabras clave: concurso, prelación de créditos, créditos tributarios, créditos de la Seguridad Social.

ENUNCIADO

Ante la crisis económica sufrida por una sociedad anónima, su consejo de administración decide plantear a la junta general extraordinaria convocada al efecto la solicitud de concurso voluntario ante el Juzgado de lo Mercantil competente para ello. La junta referida aprueba dicha decisión del consejo.

Admitida a trámite la solicitud y declarado el concurso voluntario de la referida entidad mercantil, se nombró la Administración concursal que, en uso de sus atribuciones legales, procedió a formar la lista de acreedores de la sociedad en la que, entre otros créditos, se incluyó el correspondiente a la Administración Tributaria. Formulada demanda incidental de impugnación por la misma, el Juzgado de lo Mercantil decidió considerar que el crédito de la Administración Tributaria debía ser considerado como privilegiado con privilegio general, considerando que los recargos tributarios derivados de su impago tenían la consideración de créditos subordinados.

Por su parte, frente a la pretensión de la abogacía del Estado de considerar tales recargos como créditos no subordinados, el abogado de la Administración concursal sostiene la calificación referida realizada por el Juzgado de lo Mercantil, incluso respecto a los recargos derivados de los créditos de la Seguridad Social.

CUESTIONES PLANTEADAS:

1. ¿Será siempre precisa la consideración como créditos subordinados de los recargos de los créditos tributarios y de los de la Seguridad Social?

2. ¿Cuál es el sistema general de la clasificación y calificación de los créditos tributarios en la Ley Concursal?
3. Tratándose de recargos derivados del impago de las cuotas de la Seguridad Social, ¿se puede aplicar a los mismos, sin más, la doctrina mencionada para los recargos de los tributos que se ha señalado antes?

SOLUCIÓN

1. Dice la doctrina de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo contenida en la Sentencia de 21 de enero de 2009 que, en relación con lo establecido sobre el particular tratado en los artículos 90.1, 91.4.º y 92.4.º de la Ley Concursal, una de las directrices de la referida ley es la limitación de los privilegios, a favor de cuya orientación, con interpretación restringida de los mismos, abundan razones de diversa índole (existencia en la Administración de información privilegiada, económica y financiera, sobre el concursado; absoluta falta de transparencia y ausencia de publicidad de los privilegios públicos; criterio restrictivo, e incluso excluyente, de los mismos en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno).

La doctrina jurisprudencial citada, novedosa en la materia por cuanto se pronuncia por vez primera sobre la cuestión suscitada, considera que la norma empieza por excluir los créditos que tienen una calificación más privilegiada, evitando así calificar, a la vez, doblemente un crédito como privilegiado y como subordinado, siendo más conforme al principio de igualdad de trato de los acreedores y a la finalidad de la norma de privilegiar solo una parte de los créditos de Derecho público, de los que aquí se trata.

Según la doctrina tenida en cuenta para resolver la cuestión planteada, en contra de lo sostenido por la defensa de la Administración pública tributaria, no existe razón alguna para desconectar la interpretación adecuada de lo dispuesto en el artículo 92 de la ley, que no puede aislarse de la referida interpretación. Debe tenerse en cuenta que el artículo 91.6.º de la referida Ley Concursal, al tratar del privilegio general de último rango otorgado a un porcentaje de los créditos del solicitante del concurso, excluye explícitamente los créditos subordinados, lo que no permite deducir que exista una solución diversa por omisión de la referencia en el cálculo del porcentaje del privilegio general de los créditos de Derecho público, ya que no hay una razón diferente que lo explique o justifique.

Igualmente, se señala por la recientísima doctrina de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo, que nada señala al respecto el artículo 77 de la Ley General Tributaria (LGT) del año 2003 ya que, aun sin necesidad de entrar aquí en otras digresiones, debe tenerse en cuenta y resaltarse que la disposición adicional octava de tal ley tributaria referida a los «Procedimientos concursales» señala que «lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento», y que el artículo 89.2, inciso final, de la Ley Concursal establece claramente que «No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocida en esta ley».

En relación con lo establecido en el artículo 91.2.º de la Ley Concursal, en lo referente a la clasificación de los recargos de apremio como créditos subordinados, pese a estimar la Administración tributaria que debieran haber sido calificados como créditos con la misma categoría que la deuda tributaria insatisfecha de la que proceden o como crédito ordinario al no estar especificado expresamente de otra forma en la Ley Concursal, se ha de estimar que se debe estar a la doctrina jurisprudencial última de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo que califica el crédito concursal por recargo tributario de apremio como crédito subordinado del artículo 92 de la Ley Concursal. A tal conclusión se llega en tanto que la regulación de la LGT se halla subordinada en materia de clasificación de créditos a la de la Ley Concursal en atención a lo establecido en la ya citada disposición adicional octava de la LGT, siendo taxativo el artículo 89.2 de la Ley Concursal al señalar que no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocida en dicha Ley Concursal. Por todo ello, no puede prevalecer cualquier interrelación preferente que se dé en la LGT, ni estimarse esta de rango preferente respecto de las disposiciones contenidas en la Ley Concursal.

En el mismo sentido, ha de añadirse a ello que, aunque el artículo 54.2 de la LGT incluye en la deuda tributaria los recargos, y entre ellos se refiere a los recargos del período ejecutivo en su letra o apartado c), ello no impide su consideración como créditos subordinados ya que los mismos se integran en la deuda tributaria junto con los intereses moratorios a tenor de su artículo 58.2 a) y son créditos subordinados en atención al artículo 92.3.º de la Ley Concursal.

Otro argumento que lleva a la misma conclusión parte de la consideración de que, entre los principios o criterios rectores que caracterizan la regulación concursal figuran los consistentes en la limitación de los privilegios de Derecho público aun sin llegar a su supresión completa, la *pars conditio creditorum* con igualdad de trato de los acreedores, y el trato discriminatorio en diversos aspectos y en la postergación en el cobro contenidos en los artículos 27, 97.2, 118, 122, 134 y 158 de la Ley Concursal para los denominados créditos subordinados. Dichos créditos subordinados contenidos en el artículo 92 de la Ley Concursal responden a diversos fundamentos doctrinales tales como las razones de justicia material, calificándose en la Exposición de Motivos de la Ley Concursal a los intereses como créditos de carácter accesorio, a las multas como créditos de naturaleza sancionatoria, estableciendo como créditos subordinados a los intereses y a las multas derivadas de los créditos públicos, tanto tributarios como de la Seguridad Social.

Asimismo, se ha de tener en cuenta que una de las principales razones que explican que el sistema considere como subordinado un crédito estriba en que se trate o se dé un claro o marcado carácter accesorio de la obligación, siendo tal naturaleza de obligación accesorio de los recargos del período ejecutivo resultante de modo incuestionable de la propia LGT al integrar en su Sección 2.ª, Capítulo I, Título II, el artículo 28 relativo a dichos recargos, teniéndose en cuenta que las modalidades de recargo ejecutivo y recargo de apremio excluyen y sustituyen a los intereses moratorios a partir del período ejecutivo, realizando así una función coincidente, que no es otra que la de indemnizar los daños y perjuicios derivados de la mora en las obligaciones pecuniarias, en el sentido del artículo 1.108 del Código Civil. Han de equipararse así los intereses moratorios en su compatibilidad con el recargo ordinario y con el ejecutivo que realizan, al menos en parte, la misma función.

Además, estableciendo el artículo 92.4.º de la Ley Concursal el carácter de crédito subordinado respecto de la sanción pecuniaria, el recargo no puede asimilarse a aquella en un todo y a salvo en la asimilación a las sanciones pecuniarias, puesto que únicamente lo son las que se pueden imponer de conformidad con lo establecido en el Título IV de la LGT en relación con su artículo 58.3, sin que resulte aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el artículo 25 de la Constitución Española. El recargo no tiene por finalidad el resarcimiento del daño sino el incumplimiento de una deuda tributaria, siendo una de sus finalidades propias la de constituir un estímulo al cumplimiento, como ocurre al tiempo con todo el sistema sancionador.

2. A tal respecto, la Ley Concursal establece en su artículo 89 que los diferentes créditos contra el concursado se clasificarán en tres categorías: privilegiados (con privilegio especial y general), ordinarios y subordinados. Dispone una lista tasada y cerrada para los privilegiados y los subordinados, utilizando para los ordinarios una lista no cerrada o abierta, siendo todos los demás que no sean ni privilegiados ni subordinados. La doctrina recuerda que, asimismo, se establece en el artículo 87 la clasificación dual entre los condicionales y los contingentes, colocándose en la lista que les corresponda por su calificación, supeditándose a lo dispuesto en dicho precepto.

A tal fin, ya en lo que interesa a efectos de la cuestión propuesta, hay que tener en cuenta que el artículo 90 de la propia Ley Concursal dispone que son créditos con privilegio especial los garantizados con hipoteca legal, inmobiliaria o mobiliaria, sobre los bienes hipotecados (art. 90.1.1.º), señalándose en el artículo 91 que son créditos con privilegio general las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal (art. 91.2.º) y los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial o del especial anterior del apartado 2.º hasta el 50 por 100 de su importe (art. 91.4.º). Debe tenerse en cuenta que la Sentencia de la Sección 1.ª de la Audiencia Provincial de Asturias de 17 de enero de 2008 estableció respecto de los citados del 4.º en relación con el 2.º del artículo 91 que «Se alza la recurrente Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Sentencia de fecha 12 de marzo de 2007 dictada por el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Oviedo en el incidente concursal, mostrando en su recurso su disconformidad con la clasificación del crédito por importe de 293.899,21 euros correspondientes a dos sanciones tributarias como crédito concursal y no contra la masa pese a haber sido impuesta la sanción después de la declaración de concurso, alegando a tal propósito que de conformidad con el artículo 84.1.10 de la Ley Concursal, y tratándose de una sanción que nace, se constituye y se impone después del concurso, habrá de tener el carácter de crédito contra la masa. Se añade por la recurrente que las sanciones tributarias no nacen hasta la fecha de su imposición, tal y como dispone el artículo 211.3 de la LGT, siendo el acto administrativo de imposición de la sanción un acto de naturaleza constitutiva y así se colige de argumentos tales como que los actos de las Administraciones públicas sujetos a Derecho administrativo se presumen válidos y producen sus efectos desde la fecha en que se dictan, salvo que en ellos se disponga otra cosa (art. 57.1 LRJPAC), que el plazo de prescripción del cobro de las sanciones tributarias de cuantía económica se cuenta desde que finaliza el plazo de pago voluntario [arts. 66 b), 67.1 y 190.2 LGT], que el principio de presunción de inocencia aplicado a este ámbito (art. 137.1 LRJPAC) supone que mientras no se dicte el acto de imposición de la sanción esta no existe porque en otro caso se vulneraría la garantía constitucional, y finalmente que el principio constitucional de la

retroactividad de la norma más favorable (art. 9.º 3 CE) también conduce a entender que en el ámbito administrativo existe la posibilidad de revisar la sanción mientras no haya adquirido firmeza. La cuestión relativa a la naturaleza que ha de revestir el crédito derivado de las sanciones administrativas impuestas al deudor tras la declaración de concurso pero correspondientes a una infracción cometida con anterioridad a aquel momento ha sido resuelta por esta Sala en Sentencias de 4 de mayo y 8 de octubre de 2007 declarando su naturaleza de crédito concursal, pues lo contrario supondría tanto como dejar en manos del propio acreedor, y de su mayor o menor agilidad en tramitar el expediente sancionador, la determinación del momento en que se dicta el acto administrativo por el que se impone la sanción y con ello el poder relegar dicha imposición a una fecha posterior a la declaración judicial de declaración de concurso para obtener de esta manera su reconocimiento como crédito contra la masa. A tales consideraciones cabe añadir que no podemos desconectar la naturaleza de los créditos contra la masa de los dos componentes que le son propios, ya puestos de relieve por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de marzo de 1998 y que perviven en la vigente ley, como es el criterio temporal, pues han de nacer tras la declaración de concurso, y el finalista o teleológico al servir precisamente para posibilitar la misma existencia y tramitación del procedimiento concursal. Esta configuración general encuentra no obstante numerosas excepciones en la catalogación legal de los distintos créditos contra la masa, siendo una de ellas la que ahora nos ocupa pues ni muchas de las obligaciones legales ni menos aún las derivadas de la responsabilidad extracontractual del concursado se vinculan necesariamente con el desarrollo o con el buen fin del concurso, en tanto que unas y otras pueden aparecer por actividades ajenas a la actividad profesional o empresarial de aquel. Queda, por lo tanto, como único elemento que anuda la obligación legal a la categoría de los créditos contra la masa el relativo al momento de su nacimiento, hablando a este propósito el artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal de obligaciones nacidas de la ley «con posterioridad a la declaración de concurso». Ocurre, no obstante, que las obligaciones derivadas de las sanciones administrativas reúnen un problema añadido cual es el de la disociación temporal entre la actividad ilícita y la decisión sancionadora (problema que no está presente en las obligaciones derivadas de la responsabilidad extracontractual dado que estas nacen ex art. 1.089 CC en el instante mismo en que se comete la acción culpable o negligente) y aun cuando la dicción literal de la norma que interpretamos llevaría a tener como referencia cronológica la fecha de la resolución administrativa dictada en ejecución de la potestad sancionadora, debemos atender igualmente al resto de criterios hermenéuticos ofrecidos por el artículo 3.º 1 del Código Civil entre los que también figura la referencia al «contexto» que aconseja poner en conexión todos los preceptos legislativos que tratan de una determinada cuestión presuponiendo que entre ellos existe un orden coherente. En este propósito encontramos que el artículo 84.2 de la Ley Concursal recoge expresamente entre los créditos contra la masa un supuesto de naturaleza sancionadora como son los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral contemplados en el ordinal 5.º (cuya naturaleza sancionadora frente a la indemnizatoria ha sido reconocida por las SSTS, Sala 4.ª, de 31 de enero y 7 de febrero de 1994 y 2 de octubre de 2000), estableciendo la propia ley un criterio para deslindar su naturaleza concursal o extraconcursal al precisar el artículo 91.1.º de la Ley Concursal que tendrán carácter concursal cuando se hayan «devengado con anterioridad a la declaración de concurso», esto es, cuando la actividad infractora sea previa a la apertura del concurso. Siendo ello así entendemos que *ratione materiae* deberá extrapolarse la anterior solución al resto de créditos contra la masa de naturaleza sancionadora como es la sanción tributaria aquí litigiosa y consecuentemente, toda vez que el incumplimiento llevado a cabo por la deudora fue previo a la apertura del concurso, su naturaleza será concursal, lo que ade-

más se corresponde con la aplicación de la regla elemental por la cual no puede dejarse en manos del propio titular del crédito la facultad de decidir cuál ha de ser la naturaleza de su derecho, como así ocurriría en el caso de atender a la fecha de la resolución administrativa que es dictada precisamente por esa misma Administración pública. Existen finalmente otros argumentos que avalan el criterio aquí mantenido, y así no podría reputarse el crédito por la sanción como una obligación autónoma o desconectada de la conducta antijurídica a la que aquella se anuda, porque ello, desde una perspectiva civil, supone desconocer que el momento de nacimiento de la obligación se produce con ocasión del desconocimiento de un deber legal, cuya eficacia queda sometida a una condición, la decisión administrativa y porque, desde la perspectiva del Derecho administrativo sancionador, supone desintegrar la infracción de la sanción cuando en realidad jurídicamente no existen de manera autónoma, criterio que ha sido mantenido por la Sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante, Sección 8.ª, de 3 de mayo de 2007, con apoyo en la Sentencia de la Sala de Conflictos de Jurisdicción de 23 de marzo de 1998. Por otra parte, el artículo 189 de la LGT establece en su apartado 2.º que «el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones», norma que de nuevo parece ligar el nacimiento de la obligación al momento en que se comete la infracción y no al del acto administrativo que impone la sanción. En definitiva, las razones hasta aquí expuestas conducen a desestimar el recurso de apelación».

Según el artículo 92 de la Ley Concursal, por último, son créditos subordinados los créditos por multas y demás sanciones tributarias, siendo las cuestiones 1 y 3 del presente supuesto las que tratan de la consideración de los recargos de los créditos tributarios y de la Seguridad Social asimilándolos a los subordinados acabados de referir, tal y como se trata con detenimiento al resolver cada una de ellas.

3. Se ha de indicar, con respecto a la tercera cuestión suscitada, que la doctrina jurisprudencial recientísima ha considerado al respecto que los recargos por falta de ingreso en plazo reglamentario de las deudas de la Seguridad Social han de considerarse como crédito subordinado al tener la naturaleza de sanciones pecuniarias de las previstas al efecto en el artículo 92.4.º de la Ley Concursal.

Si bien la enumeración de créditos subordinados contenida en el referido precepto tiene carácter de *numerus clausus*, lo cierto es que ha de estimarse que los citados recargos han de considerarse incluidos en el concepto referido a las «demás sanciones pecuniarias» del citado ordinal y precepto, ya que el concepto de sanción pecuniaria citado ha de estimarse en sentido amplio incluyendo a las sanciones impropias o en sentido estricto sin reducirlas a las sanciones propias administrativas consecuencia de infracciones previstas en las leyes del orden social, porque dicho recargo tiene la naturaleza de una sanción impropia en cuanto castigo por la falta de cumplimiento de la deuda habida con la Seguridad Social, ya que ello es coherente con su carácter de obligación accesoria y se ajusta a lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley Concursal que señala como créditos subordinados a las sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos tributarios y de la Seguridad Social, y porque el artículo 86.1 c) de la propia Ley de la Seguridad Social asocia los recargos y las sanciones al enumerar entre los recursos de la Seguridad Social las cantidades recaudadas en concepto de recargos, sanciones, u otras de naturaleza análoga.

Se añade, sobre los referidos créditos, asimismo, que no resulta razonable, para su cuantificación, que los créditos subordinados se tomen en cuenta para incrementar la base de cálculo que repercute a favor del privilegio general, cuando sucede que dichos créditos están sujetos a discriminaciones en diversos aspectos y entre ellas la de postergación en el pago de conformidad con el artículo 158 de la Ley Concursal. Dicha solución resulta plenamente ajustada a la regulación legal y armoniza plenamente con las líneas directrices del sistema consistentes en restricción de los créditos privilegiados, interpretación restrictiva de los privilegios y respeto al principio de igualdad de trato de los acreedores, cabiendo añadir que se menciona de forma estricta las «cuotas» de la Seguridad Social en la Exposición de Motivos de la Ley Concursal en relación a la fijación del porcentaje del 50 por 100 del privilegio.

SENTENCIAS, AUTOS Y DISPOSICIONES CONSULTADAS:

- Constitución Española, arts. 9.º 3 y 25.
- Código Civil, arts. 1.089 y 1.108.
- Ley 30/1992 (LRJPAC), arts. 57.1 y 137.1.
- Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 27, 84, 87, 89, 90, 91, 92, 97.2, 118, 122, 134 y 158.
- Ley 58/2003 (LGT), arts. 54.2, 58, 66, 67, 77, 189, 190, 211 y disp. adic. octava.
- RDLeg. 1/1994 (LGSS), art. 86.1 c)
- SSTS, Sala 1.ª, de 21 de enero de 2009 (recs. de casación 842/2007 y 341/2007).