

■ Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid

■ Sentencia de 29 de Marzo de 2005

■ Ponente: Sr. Arribas Hernández.

Clasificación que a efectos concursales ha de otorgarse a los recargos tributarios.

Se discute la clasificación que, a efectos concursales, deberá otorgarse a los recargos tributarios, bien como créditos con privilegio general del art. 91.4.º L 22/2003 de 9 Julio, o como créditos subordinados.

Fundamentos de Derecho

Primero: *La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y la propia concursada impugnan la lista de acreedores en cuanto a la clasificación que ha efectuado la administración concursal del crédito de la Hacienda Pública...*

Como ya puede deducirse de lo hasta ahora expuesto, el objeto de este incidente se reduce a determinar dos cuestiones realmente polémicas en la interpretación de la nueva Ley Concursal, como son: la clasificación que debe otorgarse a los recargos tributarios y la forma de computar el privilegio general del núm. 4 del art. 91 de la citada Ley...

Tercero: *En cuanto a los recargos, la AEAT considera que forman parte de la deuda tributaria y que deben clasificarse como crédito con privilegio general del núm. 4 del art. 91 de la LC y, en su caso, como crédito ordinario, mientras que la concursada y la administración concursal al contestar a la demanda entienden que deben clasificarse como créditos subordinados, al participar de una naturaleza sancionatoria y resarcitoria.*

El TC se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la naturaleza jurídica de los recargos tributarios, si bien la aproximación a dicha doctrina debe hacerse con cierta cautela por dos razones. En primer lugar, porque todas las sentencias del TC analizan exclusivamente uno de los tipos de recargo, concretamente el recargo por pago fuera de plazo sin requerimiento previo ... y en segundo término, porque esta doctrina analiza la cuestión a los efectos de determi-

nar o rechazar la aplicabilidad de las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 24.2 y 25 de la Constitución...

... el TC rechaza que se trate de una sanción en sentido propio porque carece de finalidad represiva, retributiva o de castigo, afirmando su finalidad resarcitoria en tanto comprende los intereses hasta alcanzar el 10% de la deuda tributaria y, además, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una función eminentemente disuasoria, coercitiva o de estímulo, favoreciendo el pago puntual de la deuda...

A la vista de la actual regulación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, que excluyen las sanciones y en todo o en parte los intereses de demora, no se aprecian razones para separarse de la doctrina del TC fijada en la S 13 Nov. 1995, que atribuyen a este tipo del recargo una función indemnizatoria o resarcitoria y de estímulo para el pago de la deuda.

Ahora bien, el hecho de que estos recargos no sean sanciones en sentido propio por carecer de finalidad represiva y cuya imposición no exige las garantías del proceso sancionatorio, no impide su subordinación a los efectos de la Ley Concursal por las siguientes razones:

- 1) El propio TC en la S 164/1995, destaca que se trata de una figura intermedia entre las medidas resarcitorias y la sanción propiamente dicha, «En definitiva, a efectos concursales, si los recargos son una figura intermedia entre las medidas resarcitorias, esto es, los intereses y las sanciones en sentido propio, y ambas tienen la consideración de créditos subordinados en la Ley Concursal (art. 92.3.º y 4.º), no existe razón alguna para considerar a los créditos por recargo como ordinarios o privilegiados.
- 2) El concepto de «multas y demás sanciones pecuniarias», que se califican de subordinados por el art. 93.4.º de la Ley Concursal, debe interpretarse en sentido amplio comprensivo de los recargos que constituyen, como señala el propio TC en las sentencias indicadas, «una especie de multa o penalización económica»...
- 3) La consideración de los recargos como una especie de multa, penalización económica e incluso de sanción pecuniaria en sentido amplio, aunque carezcan de una finalidad represiva o de castigo, se pone aún más claramente de manifiesto a la vista del art. 10.2 de la LGT, que como antes el art. 4.3 de la L 1/1998, de 26 Feb., de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que «... las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».
- 4) La finalidad de la consideración como créditos subordinados de los intereses y de las multas y demás sanciones pecuniarias es también aplicable a los recargos. Efectivamente, la subordinación de los créditos por intereses obedece a su carácter accesorio como destaca la propia Exposición de Motivos de la Ley Concursal. Por otro lado, la razón de la subordinación de las sanciones se encuentra en que, de otra forma, se haría recaer sobre el resto de los acreedores las consecuencias del incumplimiento o infracción determinante de la sanción. Ambas circunstancias concurren simultáneamente en los recargos...

Tampoco es obstáculo para la clasificación de los recargos como créditos subordinados el hecho de que los mismos formen parte de la deuda tributaria, según el art. 58 de la LGT, porque de esta naturaleza participan los intereses y también forman parte de la deuda tributaria según el precepto reseñado.

En definitiva, los recargos forman parte de la deuda tributaria pero no son tributos, como señala la sentencia del TC 276/2000, y no se aprecia razón alguna por la que los recargos deban ser satisfechos con anterioridad o junto con los créditos ordinarios y, en todo caso, en detrimento de los mismos.

5) Por último, debe tenerse especialmente en cuenta, desde el punto de vista de la interpretación sistemática del art. 92 de la Ley Concursal, que la nueva Ley pretende una limitación de los privilegios...

Si todos estos argumentos son aplicables a los recargos por declaración extemporánea, con mayor razón lo serán a los recargos del período ejecutivo y, concretamente, a los recargos de apremio ordinario, que son realmente el objeto de este incidente, por lo que debe declararse su carácter de créditos subordinados.

En la nueva LGT, los recargos del período ejecutivo están regulados en el art. 28, distinguiendo entre recargo ejecutivo, cuyo importe es del 5% de la deuda no ingresada, sin aplicar los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; recargo de apremio reducido que se eleva al 10%, sin intereses de demora en los términos indicados, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas (art. 65.2); y un recargo de apremio ordinario del 20% más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores.

Sin perjuicio de su exacta naturaleza jurídica, desde luego, en el recargo de apremio ordinario desaparece cualquier atisbo de finalidad resarcitoria dado que se impone además de los correspondientes intereses de demora (art. 28.5) y la finalidad disuasoria no se aprecia o queda notablemente difuminada, entendida aquella en el sentido de que el recargo «estimula negativamente el pago puntual ante la amenaza de que en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incremente...»

Cuarto: La segunda de las cuestiones a resolver en el presente incidente es la determinación cuantitativa del privilegio general del núm. 4 del art. 91 de la Ley Concursal.

La administración concursal, la AEAT y la concursada mantienen distintas interpretaciones, todas ellas razonables, lo que pone de manifiesto la más que desafortunada redacción del citado art. 91.4 de la Ley Concursal.

La administración concursal sostiene que para la determinación del límite del privilegio general debe computarse el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública con exclusión de los subordinados, siendo el límite el 50% de dicho importe, previa deducción de los importes amparados, en su caso, por el privilegio especial del art. 90 y el crédito por retenciones del art. 91.2...

Conceptualmente, en los términos en que está planteado el debate, son dos las dudas que surgen. En primer lugar, si para calcular el límite del crédito amparado por el privilegio general del 91.4 se tiene en cuenta el 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública sin exclusión alguna o qué conceptos han de deducirse, y en segundo término (salvo que se acepte la tesis de la concursada, porque ya no sería necesario), si la cuantía resultante de ese 50% debe minorarse con los importes que ya tengan reconocido el privilegio del art. 90 o 91.2.

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...

Precisado lo anterior, el límite debe calcularse sobre la base del 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, ... sin que puedan excluirse los subordinados porque la Ley no lo permite, al referirse al conjunto de los créditos de la Hacienda Pública.

Ahora bien, calcular el límite sobre la base indicada no significa que necesariamente deba alcanzarse el mismo y menos aún que pueda transformarse la naturaleza de los créditos subordinados a privilegiados, pues los subordinados tienen esa clasificación y no puede alterarse.

Por último, indicar que tampoco dice exactamente el precepto que el privilegio del 91.4 pueda ejercerse hasta el 50% del importe del conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, lo que operaría como límite e impediría deducir las cantidades amparadas por otros privilegios, tal y como sostiene la AEAT, sino que el privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública, hasta el 50% de su importe, lo que obliga a deducir de la cantidad antes indicada los importes que ya gozan de privilegio por el art. 91.2 o, si lo hubiere, amparados en el art. 90. ■