

Id Cendoj: 28079110012010100573
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Civil
Sede: Madrid
Sección: 1
Nº de Recurso: 670/2007
Nº de Resolución: 573/2010
Procedimiento: Casación
Ponente: JOSE RAMON FERRANDIZ GABRIEL
Tipo de Resolución: Sentencia

Voces:

- x DERECHO CONCURSAL x
- x CONCURSO x
- x LIQUIDACIÓN (CONCURSO) x
- x CONCLUSIÓN DEL CONCURSO x
- x DETERMINACIÓN DE LA MASA (CONCURSO) x
- x CRÉDITOS CONTRA LA MASA (CONCURSO) x
- x CRÉDITOS CONCURSALES x
- x CLASIFICACIÓN (CRÉDITOS CONCURSALES) x
- x CRÉDITOS PRIVILEGIADOS x
- x CRÉDITOS CON PRIVILEGIO ESPECIAL x
- x CRÉDITOS CON PRIVILEGIO GENERAL x
- x CRÉDITOS TRIBUTARIOS (CONCURSO) x
- x CRÉDITOS SUBORDINADOS x
- x CRÉDITOS POR INTERESES (CONCURSO) x
- x MASA PASIVA (CONCURSO) x
- x INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS x
- x INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA x
- x INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA x

Resumen:

Concurso. Incidente concursal . Calificación del crédito tributario. Privilegios de los créditos tributarios.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Septiembre de dos mil diez.

Visto por la Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación interpuesto por Agencia Estatal Tributaria, representada por el Abogado del Estado, contra la Sentencia dictada el veintisiete de noviembre de dos mil seis, por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Cantabria, que resolvió el recurso de apelación interpuesto, en su día, contra la Sentencia que había pronunciado el Juzgado de Primera Instancia número Diez de los de Santander. Es parte recurrida Fundicobesaya, SA, representada por el Procurador de los Tribunales don Ignacio Argos Linares.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Por medio de escrito presentado, el diez de junio de dos mil cinco, ante el Juzgado Decano de Santander - con destino al Juzgado de Primera Instancia número Diez de la misma ciudad, que, con el número 31/2.005, tramitaba un procedimiento de concurso -, el Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria, interpuso demanda incidental para impugnar la lista de acreedores de la sociedad concursada, Fundicobesaya, SA, que había redactado, en el preceptivo informe, la administración concursal.

En dicha demanda expuso el Abogado del Estado su discrepancia con la lista de acreedores de la concursada incluida en el informe de la administración concursal. En primer término, alega que la cuantía del crédito tributario contra la concursada de que era titular Agencia Estatal de la Administración Tributaria - por la cuota principal, por retenciones a cuenta del impuesto de la renta de las personas físicas, por recargos, sanciones e intereses de demora, así como por cuota principal de otras deudas tributarias, recargos, sanciones e intereses de demora -, por importe de un millón doscientos cuarenta y ocho mil ciento cuarenta euros con cincuenta y seis céntimos, no coincidía con la señalada en el informe mencionado. En segundo término, que, siendo lo procedente, la administración concursal no había calificado como crédito dotado del privilegio general reconocido en el *artículo 91, ordinal segundo, de la Ley 22/2.003, de 9 de julio*, concursal, el de su representada por los recargos devengados por falta de ingreso puntual de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Y, en tercer lugar, que la administración concursal no había expresado en su informe la salvedad de que la calificación del crédito tributario de Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la sociedad concursada tan sólo debía operar en el caso de lograrse en el concurso un convenio, conforme a lo dispuesto en el *artículo 77, apartado segundo, de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre*, general tributaria, ya que, en otro caso, tendría el régimen de privilegios previsto en el apartado primero del mismo artículo.

En el suplico de la demanda interesó el Abogado del Estado que el Juzgado de Primera Instancia tuviera " *por presentado este escrito y por formulada demanda incidental frente a la calificación que se hace de parte de los créditos tributarios en el informe de la administración concursal, solicitando que se rectifique en el sentido expresado en el cuerpo de esta demanda y así mismo interesando que se concrete ya que a la deuda tributaria en su totalidad le corresponderán los privilegios del artículo 77.1 de la Ley general tributaria para el caso de que el concurso entre en liquidación* ".

SEGUNDO. La demanda fue admitida a trámite por el Juzgado de Primera Instancia número Diez de Santander, por medio de providencia de catorce de junio de dos mil cinco, en la que mandó formar pieza separada y emplazar a la administración concursal.

Contestó la demanda, por un lado, la administración concursal, que se mostró conforme con la cuantía del crédito atribuida por el Abogado del Estado al crédito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, si bien discrepó con la calificación atribuida al mismo por el impugnante.

En el suplico de dicho escrito interesó que el Juzgado de Primera Instancia, " *teniendo por presentado este escrito, tenga por contestada la demanda incidental promovida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dando a la misma los correspondientes trámites, hasta dictar en su día sentencia por la que se desestime la misma en todos sus extremos, y se ratifique la propuesta de calificación de la Administración Concursal respecto al crédito de la Aeat, todo ello con expresa imposición de las costas a la parte actora* ".

Por otro lado, también contestó la demanda la concursada, Fundicobesaya, SA, que, representada por la Procurador de los Tribunales doña Carmen Quirós Martínez, interesó la desestimación de la demanda. Alegó, en síntesis, que los recargos de apremio derivados de no pagar las retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas constituía un crédito subordinado; que no procedía distinguir, a los fines de la aplicación de la Ley concursal entre concursos terminados por convenio o por liquidación; y que el *apartado cuarto del artículo 91 de la referida Ley* había sido aplicado correctamente por la administración concursal en su informe.

En el suplico de dicho escrito interesó del Juzgado de Primera Instancia la concursada que " *teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y, en su virtud, por hechas las alegaciones que contiene a los efectos oportunos, desestimando la pretensión formulada por la Administración Tributaria en su demanda incidental y, seguido que sea el procedimiento de conformidad con lo establecido en el art. 194.4, dictar en su día Sentencia por la que se declare no haber lugar a la recalificación pretendida, todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la demandante, determinando la siguiente clasificación de créditos respecto a los de la AT: a) Privilegiados del artículo 91.2º : cuatrocientos treinta y ocho mil setecientos cuarenta y seis euros con seis céntimos; b) Subordinados del artículo 92.3º y 4º : cuatrocientos cuarenta y ocho mil seiscientos noventa y ocho euros con cincuenta y cinco céntimos; c) Privilegiados del artículo 91.4º : ciento ochenta mil trescientos cuarenta y siete euros con noventa y siete céntimos; d) Ordinarios del artículo 89. 3 : ciento ochenta mil trescientos cuarenta y siete euros con noventa y siete céntimos; total: un millón doscientos cuarenta y ocho mil ciento cuarenta euros con cincuenta y seis céntimos* ".

TERCERO. Tramitado el incidente conforme a las normas del juicio verbal, el Juzgado de Primera Instancia número Diez de Santander dictó sentencia, con fecha veintinueve de julio de dos mil cinco y con la

siguiente parte dispositiva. " Fallo. Que desestimando la demanda incidental de impugnación del informe de los administradores concursales interpuesta por el Abogado del Estado, en nombre de Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la administración concursal y, atendiendo a las alegaciones de las partes, se acuerda clasificar el crédito de Agencia Estatal de la Administración Tributaria en los siguientes términos: Crédito con privilegio general del artículo 91.2 de la Ley concursal: cuatrocientos treinta y ocho mil setecientos cuarenta y seis euros con seis céntimos. Crédito con privilegio general del artículo 91.4 de la Ley concursal: ciento ochenta mil trescientos cuarenta y siete euros, con noventa y siete céntimos. Crédito ordinario: ciento ochenta mil trescientos cuarenta y siete euros. Crédito subordinado del artículo 92.3 de la Ley concursal: sesenta y tres mil sesenta y siete euros, con cincuenta y siete céntimos. Crédito subordinado del artículo 92.4 de la Ley concursal: trescientos ochenta y cinco mil seiscientos treinta euros, con noventa y ocho céntimos. Todo ello sin hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales ".

CUARTO. El Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria, reprodujo la cuestión en la segunda instancia, al recurrir el auto del Juzgado de Primera Instancia de siete de noviembre de dos mil cinco , por el que se aprobaron los honorarios de los administradores concursales, en los términos señalados en el artículo 197, apartado tercero, de la Ley 22/2.003, de 9 de julio , concursal.

Las actuaciones fueron elevadas a la Audiencia Provincial de Cantabria, en la que se turnaron a la Sección Segunda, que tramitó el recurso y dictó sentencia con fecha veintisiete de noviembre de dos mil seis , con la siguiente parte dispositiva: " Fallamos. Que desestimamos el recurso de apelación formulada por la representación procesal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra las resoluciones de referencia, las que se confirman, imponiendo a la recurrente las costas de esta alzada".

QUINTO. Contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Cantabria el veintisiete de noviembre de dos mil seis , interpuso el Abogado del Estado recurso de casación, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Elevadas las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo, ésta, por auto de diez de marzo de dos mil nueve , decidió: " 1º) Admitir el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada, en fecha veintisiete de noviembre de dos mil siete, por la Audiencia Provincial de Cantabria (Sección Segunda). 2º) Y entréguese copia del escrito de interposición del recurso de casación formalizado, con sus documentos adjuntos, a la parte recurrida personada para que formalice, si así lo tiene por conveniente, su oposición por escrito en el plazo de veinte días, durante los cuales estarán de manifiesto las actuaciones en la Secretaría".

SEXTO . El recurso de casación del Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria se compone de un único motivo, en el que, con apoyo en los apartados primero, segundo, ordinal tercero, y tercero de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la recurrente denuncia:

ÚNICO . La infracción de los artículos 77, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, y 91 , apartado 4, en relación con el 92, apartados 3 y 4, ambos de la Ley 22/2.003, de 9 de julio , concursal.

Añade la recurrente que " en último término se invoca igualmente infracción de los artículos 398.1 , en relación con el artículo 394 de la Ley de Enjuiciamiento Civil ".

SÉPTIMO. Evacuado el traslado conferido al respecto, el Procurador don Ignacio Argos Linares, en nombre y representación de Fundicobesaya, SA, impugnó el recurso, solicitando se declarase no haber lugar al mismo.

OCTAVO. No habiéndose solicitado por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló como día para votación y fallo del recurso el día ocho de septiembre de dos mil diez, en que el acto tuvo lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Ramon Ferrandiz Gabriel,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. El recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra determinados aspectos de la calificación del crédito tributario de que ésta es titular contra la concursada, Fundicobesaya, SA, plantea las siguientes cuestiones:

1ª) Si, teniendo en cuenta que el concurso había entrado en fase de liquidación, la calificación del derecho referido ha de ser la que le corresponda según la *Ley 22/2.003, de 9 de julio, concursal - artículos 90, 91 y 92 -*, o según la *Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, general tributaria - artículo 77 -*.

2º) Si los créditos por recargo de apremio están bien calificados como subordinados - *artículo 92 de la Ley 22/2.003 -*, que es lo que declaró la Audiencia Provincial o deben serlo como dotados de privilegio general - *artículo 91, apartado cuarto, de la Ley 22/2.003 -*, que es lo que sostiene la recurrente.

3º) Si el cincuenta por ciento del importe del crédito con privilegio general - según el *artículo 91, apartado cuarto, de la Ley 22/2.003 -* se ha de calcular a partir de la suma del conjunto de los créditos tributarios contra la concursada, independientemente de cuál sea su calificación.

4º) Finalmente, si cabe revisar en casación la decisión del Tribunal de apelación de imponer las costas de la segunda instancia a la recurrente.

En el único motivo del recurso de casación el Abogado del Estado afirma que la Audiencia Provincial de Cantabria - al desestimar la apelación que interpuso contra la sentencia de primera instancia, la cual había hecho lo mismo con su impugnación de la lista de acreedores de la concursada elaborada por la administración concursal - infringió los *artículos 77, apartado segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, y 91*, apartado cuarto, en relación con el 92, *apartados tercero y cuarto, ambos de la Ley 22/2.003, de 9 de julio*, concursal.

Añade la recurrente que, además, se había producido la infracción de los *artículos 398, apartado primero*, en relación con el *artículo 394, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil*.

SEGUNDO. Como ha quedado señalado, en el incidente concursal a cuya regulación se refiere el *artículo 96, apartados tercero y cuarto, de la Ley 22/2.003, de 9 de julio*, concursal, el Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria, había interesado la declaración de que el crédito de que ésta era titular contra la sociedad concursada debía ser calificado de conformidad con lo dispuesto en el *artículo 77, apartado primero - en relación con el segundo - de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre*, general tributaria, al haber entrado el concurso en fase de liquidación.

Basó el Abogado del Estado tal pretensión en la citada norma del *apartado segundo del artículo 77 de la Ley 58/2.003*, a cuyo tenor "[e]n caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la *Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*".

Con apoyo en la literalidad de dicha norma integrada con un argumento "a contrario", afirma el Abogado del Estado que la calificación procedente según la *Ley 22/2.003* sólo resultaría aplicable a los créditos tributarios si en el procedimiento concursal se adoptase la solución del convenio. Y que, si se procediera a la liquidación, la calificación debería efectuarse de conformidad con lo dispuesto en el *apartado primero del mismo artículo 77 - a cuyo tenor "[I] a Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 78 y 79 de esta ley -*.

Esta misma cuestión ha sido decidida en la sentencia de 29 de septiembre de 2.010, en la que declaramos - tras recordar los antecedentes del *artículo 77, apartado segundo, de la Ley 58/2.003 -* que, en los supuestos de derogación tácita de una norma legal por su incompatibilidad con otra - prevista en el *artículo 2, apartado segundo, del Código Civil* y afirmada en el recurso -, no es el legislador quien establece expresamente el cese de la vigencia de la primera por haber cambiado su voluntad en la segunda, sino - en su caso - el Juez que, para resolver el conflicto que le hubiera sido planteado sobre una materia regulada por ambas, debe decidir, previamente, si lo ha de hacer mediante la aplicación de una o de otra.

Para afirmar esa incompatibilidad - que implica, al fin, la infracción de una de las dos normas de no ser ella la aplicada - es necesaria una labor hermenéutica, en averiguación de los contenidos de ambas y de la relación lógica que exista entre éstos.

Tal actividad interpretativa no resulta innecesaria, en el caso sometido a decisión, por razón de la materia, desde el momento en que es la misma en ambos textos - los privilegios de los créditos tributarios -. Tampoco queda interferida por el juego de los principios de jerarquía normativa y de competencia del

legislador, que en ninguna de las alternativas habrían de sufrir.

Y no es determinante para decidir la cuestión la regla " *lex specialis, derogat generali* ", mencionada en el recurso, ya que la relatividad del concepto permite que la especialidad pueda ser atribuida a ambas Leyes, desde el momento en que la 58/2.003 contiene " *los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español* " - artículo 1, apartado 1 - y regula, entre otras materias, la " *prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurren con otros acreedores* " - artículo 77 -, mientras que la 22/2.003 establece el régimen de privilegios aplicable a todos los créditos, incluidos los tributarios, cuando el deudor sea un concursado - artículo 89, apartado segundo -.

Es evidente que, en tal tarea de interpretación, tiene gran utilidad conocer que es lo que el legislador quiso al elaborar la nueva Ley. De ahí el interés de los trabajos desarrollados por las comisiones, los proyectos aprobados, las discusiones parlamentarias... - artículo 3, apartado primero, del Código Civil - y, en el caso enjuiciado, de la justificación de la enmienda acogida finalmente.

Desde este punto de vista subjetivista de la interpretación poca duda ofrece afirmar que la " *voluntas* " que impulsó dicha enmienda fue la de limitar, en beneficio de la Administración, el recorte de privilegios de los créditos tributarios establecido en la Ley 22/2.003, dejando fuera del ámbito de aplicación de la misma la calificación de esos derechos en todos aquellos casos en que la solución del concurso del deudor no fuera el convenio.

Sin embargo, la norma legal constituye una realidad no meramente filológica ni histórica, sino jurídica, cuya " *vis directiva* " viene determinada por una propia " *ratio* ", que le permite cumplir su función pese al transcurso del tiempo desde su promulgación y, siempre, dentro de un sistema. Por ello, la labor del intérprete no puede limitarse a identificar la voluntad del legislador, cuya actividad quedó consumada con la objetiva creación del precepto, que constituye el reflejo de aquella - " *lex, ubi voluit, dixit; ubi noluit tacuit* " -, sino que ha de averiguar la que se conoce como " *voluntas legis* ", esto es, la voluntad objetiva e inmanente en el texto promulgado. De tal modo que, sabido que el legislador fue consciente de un problema de política legislativa y que quiso darle una determinada solución por medio de la Ley nueva, se impone determinar si realmente logró lo que quería y si el resultado de su quehacer llegó a constituir el remedio al que aspiraba. Por ello, la sentencia de 21 de enero de 2.009 precisó, al ocuparse de esta misma materia, 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* " .

De otro lado, el artículo 5 de la Ley 6/1.985, de 1 de julio, impone a los Tribunales interpretar las leyes según los preceptos y principios constitucionales y, entre ellos, el de seguridad jurídica - artículo 9, apartado tercero, de la Constitución Española -.

En esa labor hermenéutica de búsqueda de la conocida como voluntad de la Ley cumple un papel importante - pues, al fin, se trata de decidir si dos normas concurren sobre la misma materia y si una desplaza a la otra - el llamado canon de la totalidad o del sistema, en cuanto instrumento técnico previsto en el artículo 3 del Código Civil, que posibilita la recíproca iluminación del significado de cada precepto, poniéndolo en relación con su contexto, esto es, con el núcleo o sistema al que pertenece y en el que se organiza y articula. Se ha dicho con razón que toda " *interpretatio legis* " implica una " *interpretatio iuris* " .

Lo anteriormente expuesto es la consecuencia de que rija en nuestro sistema un principio de coherencia, imperativo no sólo para el legislador, sino también para el intérprete, al que le impone buscar, primero, la compatibilidad lógica entre la norma moderna y la antigua, para superar, con los medios técnicos a su servicio, las antinomias y contradicciones posibles - regla de conservación -. Y sólo en defecto de esa posibilidad, dar entrada al instituto de la derogación tácita, cual instrumento necesario finalmente para salvar la cohesión de todo el sistema mediante la afirmación, en el caso, del cese de la vigencia de una de las leyes en conflicto.

Conforme a ese elemento sistemático de interpretación ha de tenerse en cuenta no sólo el sentido de la Ley nueva, su " *vis ac potestas* ", su entidad preceptiva - más allá de la génesis psicológica de la regla en que se exterioriza, como se expuso -, sino también el de la Ley antigua, esto es, la " *ratio legis* " que ilumina su valor normativo - además de lo que con ella quiso quien la creó -.

Pues bien, la aplicación del referido canon de interpretación muestra, por un lado, una norma - la del apartado segundo del artículo 77 de la Ley 58/2.003 - que, si se prescinde del texto de la justificación de la enmienda, puede ser entendida como la innecesaria repetición de lo que establece la Ley 22/2.003, en relación con la posición del crédito privilegiado en la adopción y en la eficacia del convenio en el concurso.

Propiamente, para entender existente una contradicción entre los dos textos a que nos referimos se hace imprescindible completar el *apartado segundo del artículo 77 de la Ley 58/2.003* con un argumento " a contrario ", cuya razón de ser sólo resulta de la explicación dada en la presentación de la enmienda.

En el otro lado está la *Ley 22/2.003* que se promulgó con el fin de contener - como objetivamente contiene - una regulación exhaustiva del concurso, incluidas las excepciones del principio general de igualdad de trato de los acreedores, mediante el reconocimiento a alguno de la facultad de cobrar con preferencia a los demás - *apartado segundo del artículo 89* -. *Conforme a dicha Ley* , la " *ratio* " de los privilegios nada tiene que ver con el propósito de conservar la empresa del concursado. La calificación de dichos privilegios se efectúa en la fase previa del procedimiento, una sola vez, sin variación posterior en función de la solución que se adopte - convenio o liquidación - y sin previsión de condicionamiento alguno al hacerla, poco compatible con los principios esenciales del sistema.

Lo expuesto excluye, en buena técnica - como sucedió en el caso decidido en la mencionada sentencia - , la posibilidad de interpretar la norma nueva en el sentido que se afirma en el recurso, que es lo que habían señalado las sentencias de 21 de enero, 22 de junio y 20 de septiembre de 2.009 -.

Hay que entender, en conclusión, que la Audiencia Provincial de Cantabria culminó correctamente la labor interpretativa que requería la cuestión que le había sido planteada, al atender al sentido normativo del *artículo 77, apartado segundo, de la Ley 58/2.003* , conforme al canon hermenéutico de la totalidad y al negar la contradicción que, como causa de una derogación tácita y parcial de la *Ley 22/2.003* , reclamaba la Administración apelante.

El recurso debe ser desestimado en este primer apartado.

TERCERO . Como se apuntó antes, plantea el recurso la cuestión - subsidiaria de la anterior - de determinar si los créditos tributarios por recargo de apremio están bien calificados como subordinados - que es lo que decidió la Audiencia Provincial - o deben serlo como créditos con privilegio general, según el *artículo 91, apartado cuarto, de la Ley 22/2.003* - que es lo que pretende el Abogado del Estado -.

Afirma el recurrente que los mencionados recargos no aparecen mencionados en la relación de créditos subordinados del *artículo 92 de la Ley 22/2.003* y que entenderlos incluidos en ella significaba dar una interpretación extensiva a dicha norma, en contra del principio de trato igual de los acreedores.

En relación con la deuda tributaria a que se refiere la recurrente - *artículos 58, apartado segundo, letra c), y 28 de aquella Ley* -, en sus distintas modalidades, pusieron de manifiesto las sentencias de 21 de enero, 22 de junio y 20 de septiembre de 2.009 que la enumeración de los créditos subordinados del *artículo 92 de la Ley 22/2.003* no responde a un fundamento único y, aunque es cerrada, el legislador utiliza fórmulas amplias, para cuya comprensión resulta de especial interés las significativas referencias de la Exposición de Motivos de la Ley 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* ". Según dichas sentencias, los recargos de que se trata dotan de carácter accesorio a la obligación de abonarlos, la cual tiene, en sentido amplio, una naturaleza sancionadora por falta de cumplimiento de la deuda tributaria principal, razón por la que entran en la previsión del precepto que se señala como infringido.

El motivo también se desestima en este apartado.

CUARTO. Igualmente impugna el recurrente en el único motivo de su recurso de casación el cómputo del límite cuantitativo que el *apartado cuarto del artículo 91 de la Ley 22/2.003* impone al reconocimiento del privilegio general que reconoce a determinados créditos tributarios.

El Juzgado de Primera Instancia y la Audiencia Provincial calcularon dicho límite - del cincuenta por ciento del importe de los créditos tributarios - a partir de la suma sólo de los créditos no privilegiados, con carácter general y especial, y no subordinados. De modo que calificaron una de las partes así calculada como objeto de crédito privilegiado con carácter general y la otra como objeto de crédito ordinario.

Alega el recurrente que una recta interpretación de aquella norma impone calcular el límite de que se trata a partir de la suma de todos los derechos tributarios de que sea titular contra la concursada Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con independencia de cuál sea su calificación o condición.

El motivo se desestima también en este particular.

Como declaró la sentencia de 20 de septiembre de 2.009, tras las de 21 de enero y 22 de junio del mismo año, para configurar el privilegio general establecido en el *artículo 91, apartado cuarto de la Ley 22/2.003, y calcular el cincuenta por ciento del importe a que la norma se refiere*, no cabe tomar en cuenta los créditos comprendidos en los *artículos 90, 91 y 92 de la misma Ley*, porque estos ya están clasificados con una u otra condición: los privilegiados, por serlo y los subordinados porque no es razonable que el legislador los postergue o discrimine, por unas u otras razones subjetivas u objetivas, y se tomen en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los acreedores ordinarios, tanto más si una de las directrices de la *Ley 22/2.003* es la de limitación de los privilegios.

QUINTO. Por último debe fracasar la pretensión del Abogado del Estado de que revisemos la condena en costas de la segunda instancia impuesta a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Tribunal de apelación.

Afirma que en la sentencia recurrida se debió haber aplicado la excepción a la regla del vencimiento que, para los casos de serias dudas de derecho, establece el *apartado primero del artículo 394, en relación con el 398, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil*.

No tiene en cuenta, sin embargo, que la aplicación de tal excepción por los Tribunales de las instancias en cada caso no admite control en casación - auto de 8 de marzo de 2.005 y los que en el mismo se citan -.

En conclusión, se desestima el recurso, con imposición de las costas al recurrente, en aplicación del *artículo 398 de la Ley de Enjuiciamiento Civil*.

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

FALLAMOS

Declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la Sentencia dictada, con fecha veintisiete de noviembre de dos mil seis, por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Cantabria, con imposición de las costas del recurrente a la parte recurrente.

Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente, con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **Juan Antonio Xiol Rios Xavier O'Callaghan Muñoz** Jesus Corbal Fernandez Jose Ramon Ferrandiz Gabriel **Antonio Salas Carceller** PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. Jose Ramon Ferrandiz Gabriel, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Secretario de la misma, certifico.