

## LA POSICIÓN DE LA AEAT EN LOS PROCESOS CONCURSALES.

### 1. ASISTENCIA DE LA AEAT A LA JUNTA DE ACREEDORES.

#### ***Postura de la AEAT ante las Propuestas de Convenio y la asistencia a las Juntas correspondientes.***

Desde la entrada en vigor de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y con la nueva estructura que introdujo en la clasificación y calificación de los créditos concursales, la Agencia Tributaria efectivamente ha venido siendo titular en un número significativo de concursos, de créditos que por imperativo de la Ley se ven sometidos a las condiciones de pago que se pacten a través de las Juntas de Acreedores. Por tanto, la AEAT, como el resto de agentes que participan en las Juntas de Acreedores, actúa en defensa de sus intereses en las mismas condiciones que el resto, si bien condicionada en gran parte por representar un tipo de créditos –el crédito público–, instrumento esencial para la satisfacción del interés general.

Precisamente por representar esos créditos, la Agencia Tributaria debe ser especialmente exigente a la hora de evaluar las condiciones de pago contempladas en las propuestas de convenio que son sometidas a la aceptación por los acreedores. Así, es determinante para que adopte la decisión de apoyar una determinada propuesta que ésta contenga unas condiciones de pago que indudablemente redunden en el beneficio del crédito público que se verá afectado por el convenio.

Para conseguir este objetivo, ante las diversas propuestas de convenio se atiende a distintos factores, entre los que cabe destacar la existencia o no de quitas, la duración de las posibles esperas y la proporción del crédito de la Agencia Tributaria que se verá afectada por la posible propuesta de convenio que resulte aprobada, respecto del total de los créditos de la Agencia en el concurso.

En definitiva, la AEAT trata de potenciar su participación en las Juntas de Acreedores y los Convenios correspondientes, si bien para ello es necesario que las propuestas que se planteen sean asumibles dentro de los parámetros indicados.

### 2. PROBLEMAS DE LIQUIDEZ CON VIABILIDAD DE LA CONCURSADA.

#### ***Aplicación del artículo 84.3 de la Ley Concursal y las posibilidades de modificar el criterio del vencimiento en los créditos contra la masa.***

El artículo 84.3 de la Ley Concursal (redactado por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003) mantiene la regla de pago a la fecha de vencimiento de los créditos contra la masa, pero introduce la posibilidad de que la administración concursal pueda alterar el criterio del pago a la fecha de vencimiento “cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa”.

A su vez, el mencionado artículo contiene una salvedad muy importante “esta postergación no podrá afectar a los créditos de los trabajadores, alimenticios o ni a los créditos tributarios y de la Seguridad Social”.

La razón de esta salvedad se encuentra en que los créditos tributarios son indisponibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La defensa de estos créditos está amparada por un interés general, al contrario que los créditos de los que son titulares los acreedores

privados. La Administración tributaria no puede acordar que el pago de sus créditos se realice de forma distinta a la prevista en la Ley y los reglamentos de desarrollo.

Además, la experiencia demostraba que, con anterioridad a la reforma, la postergación en el pago de los créditos públicos contra la masa era práctica frecuente, a pesar de que ya se establecía que debían satisfacerse a sus respectivos vencimientos (art. 154.2 LC anterior a la reforma). Se atendía antes el pago de los créditos de los acreedores privados que los créditos públicos.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que en el apartado 2 del artículo 176.bis LC se contempla un orden de pago de los créditos contra la masa diferente al regulado en el artículo 84 (cuando la administración concursal estime la insuficiencia en la masa activa para pagarlos y lo comuniqué al juez del concurso, el cual deberá ponerlo de manifiesto en la oficina judicial a las partes personadas). En este orden de pago ya no se atiende al vencimiento de los créditos contra la masa y se otorgaría preferencia al pago de otras categorías de créditos antes que al grupo de los demás créditos contra la masa, que figura en último lugar, y es en el que se encontraría el crédito público. De modo que si la administración concursal detecta que no va a haber masa activa suficiente para satisfacer los créditos contra la masa de acuerdo con el artículo 176.bis, debe ponerlo de manifiesto en el Juzgado, y desde ese momento se contempla un orden de pago en el que los créditos tributarios son postergados.

### **3. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES EN CASO DE FALTA DE CONTABILIDAD.**

#### ***Necesidad de denuncia del delito tipificado en el artículo 259.1.6º del Código Penal.***

En ocasiones, la administración concursal se encuentra con situaciones en las que el concursado y sus administradores incumplen el deber de colaboración e información contemplado en el artículo 42 de la Ley Concursal.

En particular, esa falta de colaboración puede provocar consecuencias extremadamente graves cuando se acompaña de un incumplimiento de las obligaciones mercantiles y contables básicas en la realización de la actividad, lo que determina que la administración concursal no pueda disponer de la información imprescindible para desarrollar las funciones inherentes a sus facultades, como puede ser la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Ni la legislación concursal ni la legislación tributaria contemplan que la situación descrita pueda eximir a la sociedad concursada de la llevanza de la contabilidad y de la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, por lo que la administración concursal deberá adoptar las medidas que correspondan para el cumplimiento de dichas obligaciones. El planteamiento de la cuestión refiere que se trata de un concurso necesario, esto es, a solicitud de los acreedores, pero si se ha dictado un auto judicial declarando el concurso es porque el análisis de los ingresos y gastos de la entidad, así como de su activo y pasivo, han puesto de manifiesto una situación de insolvencia y la posibilidad de suspender pagos. Por tanto, hay una situación patrimonial de partida.

Ante el conocimiento de estos hechos, la respuesta por parte de la administración concursal viene prevista en el artículo 164.2.1º de la Ley Concursal, en el que se señala que el incumplimiento sustancial de la obligación de llevanza de contabilidad implica que, en todo caso, el concurso se calificará como culpable, lo que debe ser instado por la administración concursal en el informe de calificación a presentar ante el

juez del concurso, con las consecuencias que ello lleva aparejadas (posibilidad de inhabilitación de las personas afectadas y posibilidad de embargar sus bienes y derechos).

Además, existe la posibilidad de proceder a la inmediata denuncia de los hechos ante las autoridades del orden jurisdiccional penal, al estar tipificada dicha conducta como un delito de insolvencia punible en el artículo 259.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, el cual dispone:

“1. Será castigado con una pena de prisión de uno a cuatro años y multa de ocho a veinticuatro meses quien, encontrándose en una situación de insolvencia actual o inminente, realice alguna de las siguientes conductas:

(...)

6.ª Incumpla el deber legal de llevar contabilidad, lleve doble contabilidad, o cometa en su llevanza irregularidades que sean relevantes para la comprensión de su situación patrimonial o financiera. También será punible la destrucción o alteración de los libros contables, cuando de este modo se dificulte o impida de forma relevante la comprensión de su situación patrimonial o financiera.

7.ª Oculte, destruya o altere la documentación que el empresario está obligado a conservar antes del transcurso del plazo al que se extiende este deber legal, cuando de este modo se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor.

8.ª Formule las cuentas anuales o los libros contables de un modo contrario a la normativa reguladora de la contabilidad mercantil, de forma que se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor, o incumpla el deber de formular el balance o el inventario dentro de plazo.

9.ª Realice cualquier otra conducta activa u omisiva que constituya una infracción grave del deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos y a la que sea imputable una disminución del patrimonio del deudor o por medio de la cual se oculte la situación económica real del deudor o su actividad empresarial.

2. La misma pena se impondrá a quien, mediante alguna de las conductas a que se refiere el apartado anterior, cause su situación de insolvencia.”

El propio artículo 259.3 del Código Penal señala que también es constitutiva de delito la realización de los hechos reflejados en el apartado 1 cuando se hubieran cometido por imprudencia, imponiendo en ese caso una pena de prisión y multa de menor duración.

Según aclara el apartado 5 del mismo artículo 259, se trata de un delito que puede perseguirse sin esperar a la conclusión del concurso y sin perjuicio de su continuación, por lo que no se aprecia motivo alguno que justifique que, ante el conocimiento de hechos constitutivos del mismo por parte de la administración concursal, no se proceda a la inmediata denuncia por dicha administración para que sean objeto de análisis por los órganos competentes del orden jurisdiccional penal.

De ser llevadas a cabo ambas actuaciones por parte de la administración concursal, se tendrán en cuenta las mismas por la Administración Tributaria, junto con el resto de circunstancias concurrentes, a la hora de apreciar si se ha obrado con la diligencia necesaria y determinar la existencia o no de responsabilidades tributarias derivadas de

la falta de presentación de las autoliquidaciones por la inexistencia de información contable, conforme a lo previsto en los artículos 41 y siguientes de la LGT.

#### **4. BAJA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y RETENEDORES.**

##### ***Requisitos y forma de tramitación.***

Las sociedades extinguidas deberán acompañar la declaración censal de baja, además de con la escritura pública y certificado de la cancelación efectiva de los asientos en el Registro público correspondiente, con los documentos que acrediten la identidad, porcentajes y cuotas de los socios liquidadores o de la entidad resultante del proceso de absorción, fusión o escisión total. Si constan como tal en la escritura pública o en los documentos que acrediten la extinción, no sería necesario aportar nuevos documentos. Por tanto, los datos indicados son necesarios para tramitar la baja en el censo de empresarios de la entidad y deberán adoptarse las medidas que correspondan para obtener la información.

La baja en el censo de empresarios de sociedades extinguidas debe presentarse en el plazo de un mes desde que se haya realizado la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil. Entendemos que el hecho de que corresponda al procurador/procuradora de la concursada la tramitación de la extinción de la sociedad ante el Registro Mercantil, no altera sobre quién recae la obligación de presentar la baja en el censo de empresarios, que es la administración concursal. Tratándose de un Registro público y existiendo un interés legítimo se debe conseguir la información.

#### **5. COMPENSACIÓN DE OFICIO.**

##### ***Compensación de créditos contra la masa por parte de la AEAT.***

La controvertida cuestión relativa a la compensación de créditos contra la masa ha quedado resuelta por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de fecha 26 de febrero de 2019, R.G. 217-2018, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se establece el siguiente criterio:

*"1.- La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa.*

*2.- No es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal y en particular con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3.*

*3.- La compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso.*"

En la citada Resolución se hace mención a la existencia de una Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de fecha 13 de marzo de 2017, dictada en el recurso de casación 1632/2014, que llega a una conclusión diferente, señalando:

*“1.- La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, arts. 58 a 60. Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago.*

*2.- Debemos recordar lo que afirmamos en la sentencia 428/2014, de 24 julio, con cita de la 46/2013, de 18 de febrero . En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos anteriores frente al deudor común formen parte de la masa pasiva (art. 49 de la Ley Concursal) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la par condicio creditorum , que impiden, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Esa es la razón por la que el art. 58 de la Ley Concursal prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso.*

*Pero si el crédito no es concursal, sino contra la masa, no se integra en la masa pasiva del concurso, no está sujeto a las reglas de la par condicio creditorum, y puede ser pagado al margen de la solución concursal alcanzada, sea la de convenio o la de liquidación.*

*3.- Por otra parte, frente a lo afirmado en el recurso, si la compensación está correctamente efectuada, no se vulnera la exigencia de que el crédito contra la masa sea pagado a su vencimiento, tal como prevé el art. 84.3 y antes el art. 154.2 de la Ley Concursal , puesto que para que proceda la compensación, las deudas a compensar deben estar vencidas (art. 1196.3 del Código Civil)”*

No obstante, la mencionada Resolución del TEAC, considerando que se trata de un pronunciamiento aislado del Tribunal Supremo, fija un criterio contrario, que es vinculante para la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT, por lo que, mientras no exista un nuevo pronunciamiento sobre la materia, de acuerdo con la citada Resolución del TEAC, la AEAT no procederá a realizar compensaciones de oficio.

## **6. PROBLEMAS DE GESTIÓN EN REAPERTURAS DE CONCURSOS.**

### ***Modos de comunicación a la AEAT de las reaperturas de concursos.***

El artículo 21.4 de la Ley concursal, en la redacción dada por Ley 38/2011, de 10 de octubre, imponía a la administración concursal la obligación de comunicar a la AEAT la declaración de concurso por los medios que ésta habilitase en su Sede electrónica.

El artículo 33 g) 1º de la Ley Concursal, en la redacción dada por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, reforzó esta obligación al establecer como funciones de secretaría de los administradores concursales la “comunicación electrónica de la declaración de concurso a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social”.

Con el fin de atender el mandato establecido en el artículo 21.4 LC, la Agencia Tributaria introdujo en su Sede electrónica un [formulario](#) que deberá cumplimentar el administrador concursal. Dicho formulario permite comunicar los mismos datos que figuran en el extracto de publicación del concurso en el BOE a que se refiere el artículo 23.1 LC.

No se permite presentar otro formulario de comunicación de concurso con el mismo número de procedimiento y Juzgado porque podría provocar una duplicidad de expedientes.

La Ley concursal, al regular la reapertura del concurso, no prevé una obligación similar de comunicación en la sede electrónica. A la reapertura de concurso, tal como dispone el artículo 179 de la Ley Concursal, “se le dará la publicidad prevista en los artículos 23 y 24, procediendo también la reapertura de la hoja registral en la forma prevista en el Reglamento del Registro Mercantil.” Por lo tanto, con el sistema actual, y dado que no se puede hacer uso del formulario anteriormente mencionado (al coincidir número de procedimiento y Juzgado), la forma de poner en conocimiento de la AEAT la reapertura del concurso sería mediante el envío de un correo electrónico a la dirección habilitada, adjuntando la documentación necesaria.

## **7. FACTURAS RECTIFICATIVAS DE IVA EN LAS CERTIFICACIONES DE LA AEAT.**

### ***Identificación de las facturas rectificativas cuando se incluyen en las certificaciones de la AEAT.***

En la certificación de deudas que emite la AEAT, se incluye una cláusula genérica relativa a las facturas rectificativas de IVA:

“A la deuda recogida en el presente certificado se deberá añadir por parte de la administración concursal toda aquella nacida de las autoliquidaciones derivadas de la modificación de las bases imponibles de IVA como consecuencia de la emisión de facturas rectificativas correspondientes, ello de acuerdo con lo establecido en los artículos 80.Tres, 99.Tres y 114 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre”.

Si se producen dichas modificaciones y se incluyen en las certificaciones subsiguientes, la Administración Concursal deberá llevar un adecuado control para poder relacionarlas con el ejercicio correspondiente.

Tampoco debería existir problema de identificación en caso de liquidaciones practicadas por la AEAT, ya que dichas liquidaciones habrán sido notificadas convenientemente y de su contenido se podrá conocer sin lugar a dudas el ejercicio y el concepto al que se refieren.

## **8. ACUERDOS SINGULARES.**

### ***Posibilidades de suscripción de estos acuerdos, incluso en situaciones preconcursales, para favorecer la continuidad de las empresas viables.***

La suscripción de acuerdos singulares (artículos 164 LGT y 10 LGP) está prevista como un instrumento para facilitar el cobro por parte de la AEAT, pero también para facilitar el pago de las deudas al concursado. A la propia AEAT le interesa su suscripción y ha tratado de potenciar su utilización, hasta el punto de que se ha convertido en el marco general de las condiciones para la satisfacción del crédito tributario con calificación de privilegiado dentro del proceso concursal.

Precisamente para facilitar su suscripción, el acuerdo singular podrá contener aquellas condiciones y garantías que se estimen necesarias para la mejor recuperación del crédito público (al tratarse de un acuerdo especial, en él caben distintos tipos de pactos y cláusulas relativos a plazos, periodicidad de pagos, garantías y su formalización, etc.).

Sin embargo, sí que deben tenerse en cuenta una serie de requisitos mínimos:

- En primer lugar, el acuerdo en cuestión incluirá unas condiciones singulares de pago que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el Convenio o Acuerdo que ponga fin al proceso concursal.

- El límite temporal hasta el cual la AEAT va a suscribir acuerdos singulares respecto de su crédito privilegiado lo constituye la fecha de eficacia del convenio de acreedores establecida en el artículo 133.1 de la Ley Concursal, eficacia que se produce desde la fecha de la sentencia que apruebe el convenio, salvo que el Juez acuerde retrasar esa eficacia a la fecha en que la sentencia alcance firmeza.

- Así mismo, será necesario haber satisfecho todos los créditos calificados como créditos contra la masa, así como, si los hubiera, los créditos originados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio general suscrito. Su vigencia quedará condicionada al cumplimiento de las obligaciones corrientes.

Finalmente, en cuanto a las situaciones preconcursales, es preciso señalar que el acuerdo singular solo puede utilizarse dentro del proceso concursal, mientras que, por otro lado, los créditos de Derecho Público no pueden verse afectados por el acuerdo extrajudicial de pagos (mecanismo previsto para las situaciones preconcursales). Lo que sí podrá solicitar el deudor es el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas vigentes, de acuerdo con la regulación prevista en la LGT y su normativa de desarrollo.