

Críteris d'actuació de l'administració tributària als concursos de creditors

1. ASSISTÈNCIA DE L'AEAT A LA JUNTA DE CREDITORS.

Actitud de l'AEAT davant de les Propostes de Conveni i l'assistència a les Juntes corresponents.

Des de l'entrada en vigor de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal, i amb la nova estructura que va introduir en la classificació i qualificació dels crèdits concursals, l'Agència Tributària efectivament ha vingut sent titular en un nombre significatiu de concursos, de crèdits que per imperatiu de la Llei es veuen sotmesos a les condicions de pagament que es pactin a través de les Juntes de Creditors. Per tant, l'AEAT, com la resta d'agents que participen en les Juntes de Creditors, actua en defensa dels seus interessos en les mateixes condicions que la resta, si bé condicionada en gran part per representar un tipus de crèdits –el crèdit públic-, instrument essencial per a la satisfacció de l'interès general.

Precisament per representar aquests crèdits, l'Agència Tributària ha de ser especialment exigent a l'hora d'avaluar les condicions de pagament contemplades en les propostes de conveni que són sotmeses a l'acceptació pels creditors. Així, **és determinant** perquè adopti la decisió de donar suport a una determinada proposta **que aquesta contingui unes condicions de pagament que indubtablement redundin en el benefici del crèdit públic que es veurà afectat pel conveni.**

Per aconseguir aquest objectiu, davant de les diverses propostes de conveni s'atén diferents factors, entre els quals es pot destacar l'existència o no de treus, la durada de les possibles esperes i la proporció del crèdit de l'Agència Tributària que es veurà afectada per la possible proposta de conveni que resulti aprovada, respecte del total dels crèdits de l'Agència en el concurs.

En definitiva, l'AEAT prova de potenciar la seva participació en les Juntes de Creditors i els Convenis corresponents, si bé per a això és necessari que les propostes que es plantegin siguin assumibles dins dels paràmetres indicats.

2. PROBLEMES DE LIQUIDITAT AMB VIABILITAT DE LA CONCURSADA.

Aplicació de l'article 84.3 de la Llei Concursal i les possibilitats de modificar el criteri del venciment en els crèdits contra la massa.

L'article 84.3 de la Llei Concursal (redactat per la Llei 38/2011, de 10 d'octubre, de reforma de la Llei 22/2003) manté la regla de pagament a la data de venciment dels crèdits contra la massa, però introdueix la possibilitat que l'administració concursal pugui alterar el criteri del pagament a la data de venciment “quan ho consideri convenient per a l'interès del concurs i sempre que

presumeixi que la massa activa resulta suficient per a la satisfacció de tots els crèdits contra la massa”.

Al seu torn, l'esmentat article conté una excepció molt important “*aquesta postergació no podrà afectar als crèdits dels treballadors, alimentaris o **ni als crèdits tributaris i de la Seguretat Social.***”

La raó d'aquesta excepció es troba que els crèdits tributaris **són indisponibles**, conforme al disposat a l'article 18 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària. La defensa d'aquests crèdits està emparada per un interès general, al contrari que els crèdits dels quals són titulars els creditors privats. L'Administració tributària no pot acordar que el pagament dels seus crèdits es realitzi de forma diferent a la prevista en la Llei i els reglaments de desenvolupament.

A més, l'experiència demostrava que, anteriorment a la reforma, la postergació en el pagament dels crèdits públics contra la massa era pràctica freqüent, malgrat que ja s'establia que s'havien de satisfer els seus respectius venciments (art. 154.2 LC anterior a la reforma). S'atenia abans el pagament dels crèdits dels creditors privats que els crèdits públics.

D'altra banda, s'ha de tenir en compte que en el apartat 2 de l'article 176.bis LC es contempla un ordre de pagament dels crèdits contra la massa diferent del regulat a l'article 84 (quan l'administració concursal estimi la insuficiència a la massa activa per pagar-los i ho comuniqui al jutge del concurs, el qual l'haurà de posar de manifest a l'oficina judicial a les parts personades). En aquest ordre de pagament ja no s'atén el venciment dels crèdits contra la massa i s'atorgaria preferència al pagament d'altres categories de crèdits abans que al grup dels altres crèdits contra la massa, que figura en últim lloc, i és en el qual es trobaria el crèdit públic. **De manera que si l'administració concursal detecta que no hi haurà massa activa suficient per satisfer els crèdits contra la massa d'acord amb l'article 176.bis**, l'ha de posar de manifest al Jutjat, i des d'aquell moment es contempla un ordre de pagament en el qual els crèdits tributaris són postergats.

3. PRESENTACIÓ D'AUTOLIQUIDACIONS EN CAS DE FALTA DE COMPTABILITAT.

Necessitat de denúncia del delicte tipificat a l'article 259.1.6º del Codi Penal.

En ocasions, l'administració concursal es troba amb situacions en les quals el concursat i els seus administradors incompleixen el deure de col·laboració i informació contemplat a l'article 42 de la Llei Concursal.

En particular, aquesta falta de col·laboració pot provocar conseqüències extremadament greus quan s'acompanya d'un incompliment de les obligacions mercantils i comptables bàsiques en la realització de l'activitat, la qual cosa determina que l'administració concursal no pugui disposar de la informació imprescindible per desenvolupar les funcions inherents a les seves facultats, com pot ser la presentació de declaracions i autoliquidacions tributàries.

Ni la legislació concursal ni la legislació tributària no contempen que la situació descrita pugui eximir a la societat concursada de l'administració de la comptabilitat i de la presentació de les declaracions i autoliquidacions tributàries, pel que l'administració concursal haurà d'adoptar les mesures que corresponguin per al compliment de les esmentades obligacions. El plantejament de la qüestió refereix que es tracta d'un concurs necessari, això és, a sol·licitud dels creditors, però si s'ha dictat una interlocutòria judicial declarant el concurs és perquè l'anàlisi dels ingressos i despeses de l'entitat, així com del seu actiu i passiu, han posat de manifest una situació d'insolvència i la possibilitat de suspendre pagaments. Per tant, hi ha una situació patrimonial de partida.

Davant del coneixement d'aquests fets, la resposta per part de l'administració concursal ve prevista a l'article 164.2.1º de la Llei Concursal, en el qual s'assenyala que l'incompliment substancial de l'obligació d'administració de comptabilitat implica que, en tot cas, el concurs es qualificarà com a culpable, la qual cosa ha de ser instat per l'administració concursal a l'informe de qualificació a presentar davant del jutge del concurs, amb les conseqüències que això comporta (possibilitat d'inhabilitació de les persones afectades i possibilitat d'embargar els seus béns i drets).

A més, existeix la possibilitat de procedir a la immediata denúncia dels fets davant de les autoritats de l'ordre jurisdiccional penal, en estar tipificada l'esmentada conducta com un delictes d'insolvència punible a l'article 259.1 de la Llei Orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal, el qual disposa:

“1. Serà castigat amb una pena de presó d'un a quatre anys i multa de vuit a vint-i-quatre mesos qui, trobant-se en una situació d'insolvència actual o imminent, realitzi alguna de les següents conductes:

(...)

6.ª Incompleixi el deure legal de portar comptabilitat, porti doble comptabilitat, o cometi en la seva administració irregularitats que siguin rellevants per a la comprensió de la seva situació patrimonial o financera. També serà punible la destrucció o alteració dels llibres comptables, quan d'aquesta manera es dificulti o impedeixi de forma rellevant la comprensió de la seva situació patrimonial o financera.

7a Oculti, destrueixi o alteri la documentació que l'empresari està obligat a conservar abans del transcurs del termini al qual s'estén aquest deure legal, quan d'aquesta manera es dificulti o impossibiliti l'examen o valoració de la situació econòmica real del deutor.

8a Formuli els comptes anuals o els llibres comptables d'una manera contrària a la normativa reguladora de la comptabilitat mercantil, de manera que es dificulti o impossibiliti l'examen o valoració de la situació econòmica real del deutor, o incompleixi el deure de formular el balanç o l'inventari dins de termini.

9a Realitzi qualsevol altra conducta activa o omisiva que constitueixi una infracció greu del deure de diligència en la gestió d'assumptes econòmics i a la

que sigui imputable una disminució del patrimoni del deutor o per mitjà de la qual s'oculti la situació econòmica real del deutor o la seva activitat empresarial.

2. La mateixa pena s'imposarà a qui, mitjançant alguna de les conductes a què es refereix l'apartat anterior, causi la seva situació d'insolvència.”

El mateix article 259.3 del Codi Penal assenyala que també és constitutiva de delictes la realització dels fets reflectits en l'apartat 1 quan s'haguessin comès per imprudència, imposant en aquest cas una pena de presó i multa de menor durada.

Segons aclareix l'apartat 5 del mateix article 259, es tracta d'un **delicte que pot perseguir-se sense esperar a la conclusió del concurs** i sense perjudici de la seva continuació, pel que no s'aprecia cap motiu que justifiqui que, davant del coneixement de fets constitutius del mateix per part de l'administració concursal, no es procedeixi a la immediata denúncia per l'esmentada administració perquè siguin objecte d'anàlisi pels òrgans competents de l'ordre jurisdiccional penal.

De ser dutes a terme ambdues actuacions per part de l'administració concursal, es tindran en compte les mateixes per l'Administració Tributària, juntament amb la resta de circumstàncies concurrents, a l'hora d'apreciar si s'ha obrat amb la diligència necessària i determinar l'existència o no de responsabilitats tributàries derivades de la falta de presentació de les autoliquidacions per la inexistència d'informació comptable, conforme al previst als articles 41 i següents de la LGT.

4. BAIXA AL CENS D'EMPRESARIS, PROFESSIONALS I RETENIDORS.

Requisits i forma de tramitació.

Les societats extingides hauran d'acompanyar la declaració censal de baixa, a més d'amb l'escriptura pública i certificat de la cancel·lació efectiva dels seients en el Registre públic corresponent, amb els documents que acreditin la identitat, percentatges i quotes dels socis liquidadors o de l'entitat resultant del procés d'absorció, fusió o escissió total. Si consten com a tal en l'escriptura pública o en els documents que acreditin l'extinció, no seria necessari aportar nous documents. Per tant, les dades indicades són necessàries per tramitar la baixa al cens d'empresaris de l'entitat i hauran d'adoptar-se les mesures que corresponguin per obtenir la informació.

La baixa al cens d'empresaris de societats extingides s'ha de presentar en el **termini d'un mes** des que s'hagi realitzat la cancel·lació efectiva dels corresponents seients al Registre Mercantil. Entenem que el fet que correspongui al procurador/procuradora de la concursada la tramitació de l'extinció de la societat davant del Registre Mercantil, no altera sobre qui recau l'obligació de presentar la baixa al cens d'empresaris, que és l'administració concursal. Tractant-se d'un Registre públic i existint un interès legítim s'ha d'aconseguir la informació.

5. COMPENSACIÓ D'OFICI.

Compensació de crèdits contra la massa per part de l'AEAT.

La controvertida qüestió relativa a la compensació de crèdits contra la massa ha quedat resolta per la Resolució del Tribunal Económico-Administrativo Central (d'ara endavant TEAC) de data 26 de febrer de 2019, R.G. 217-2018, dictada en recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri, en la qual s'estableix el següent criteri:

"1.- La prohibició d'execucions prevista a l'art. 55 de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal, opera tant sobre crèdits concursals com sobre els crèdits contra la massa.

2.- No és possible executar singularment un deute contra la massa una vegada oberta la fase de liquidació, de conformitat amb la doctrina del Tribunal Suprem segons la qual no cap una interpretació simplement literal de la regla de l'apartat 4 de l'article 84 de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal, sinó que és precisa la seva interpretació sistemàtica amb la resta dels preceptes de la Llei Concursal i en particular amb els articles 8.3º, 55, 56 i 57.3.

3.- La compensació d'ofici constitueix un acte d'execució singular contra el patrimoni del deutor que no pot ser dictat per l'Administració tributària sense plantejar prèviament un incident concursal davant del Jutge del Concurs."

En l'esmentada Resolució es fa menció a l'existència d'una Sentència del Tribunal Suprem (Sala Civil), de data 13 de març de 2017, dictada en el recurs de cassació 1632/2014, que arriba a una conclusió diferent, assenyalant:

"1.- La pretensió d'aplicar, si més no analògicament, l'art. 58 de la Llei Concursal als crèdits contra la massa no pot ser estimada. Justament per no tractar-se de crèdits concursals, no són aplicables els efectes que respecte de tals crèdits preveu la secció tercera del capítol segon del títol tercer de la Llei Concursal, arts. 58 a 60 . Els crèdits contra la massa poden compensar-se amb crèdits del concursat, s'hauran de pagar amb els interessos, legals o pactats, que es meritin, no se suspèn el dret de retenció ni s'interromp la prescripció de l'acció per exigir el seu pagament.

2.- Hem de recordar el que afirmem en la sentència 428/2014, de 24 juliol, amb cita de la 46/2013, de 18 de febrer . En principi, la declaració de concurs produeix, entre altres efectes, que els crèdits anteriors davant el deutor comú formin part de la massa passiva (art. 49 de la Llei Concursal) i per al seu cobrament, una vegada reconeguts com crèdits i classificats, estiguin afectats per la solució concursal assolida (conveni o liquidació). Aquests crèdits concursals estan subjectes a les regles de la parella condicio creditorum, que impedeixen, en principi i tret d'excepcions, el seu pagament al marge del conveni o la liquidació. Aquesta és la raó per la qual l'art. 58 de la Llei Concursal prohibeix la compensació dels crèdits i deutes del concursat, tret que els requisits de la compensació haguessin existit anteriorment a la declaració de concurs.

Però si el crèdit no és concursal, sinó contra la massa, no s'integra a la massa passiva del concurs, no està subjecte a les regles de la parella condicio

creditorum, i pot ser pagat al marge de la solució concursal assolida, sigui la de conveni o la de liquidació.

3.- D'altra banda, davant l'afirmat en el recurs, si la compensació està correctament efectuada, no es vulnera l'exigència que el crèdit contra la massa sigui pagat al seu venciment, tal com preveu l'art. 84.3 i abans l'art. 154.2 de la Llei Concursal, ja que perquè procedeixi la compensació, els deutes a compensar han d'estar vençuts (art. 1196.3 del Codi Civil)”

No obstant això, l'esmentada Resolució del TEAC, considerant que es tracta d'un pronunciament aïllat del Tribunal Suprem, fixa un criteri contrari, que és vinculant per a l'Administració tributària conforme al disposat a l'article 242.4 de la LGT, per la qual cosa, mentre no existeixi un nou pronunciament sobre la matèria, d'acord amb l'esmentada Resolució del TEAC, l'AEAT **no procedirà a realitzar compensacions d'ofici.**

6. PROBLEMES DE GESTIÓ EN REOBERTURES DE CONCURSOS.

Maneres de comunicació a l'AEAT de les reobertures de concursos.

L'article 21.4 de la Llei concursal, a la redacció donada per Llei 38/2011, de 10 d'octubre, imposava a l'administració concursal l'obligació de comunicar a l'AEAT la declaració de concurs pels mitjans que aquesta habilités a la seva Seu electrònica.

L'article 33 g) 1r de la Llei Concursal, a la redacció donada per la *Llei 17/2014, de 30 de setembre, per la qual s'adopten mesures urgents en matèria de refinançament i reestructuració de deute empresarial*, va reforçar aquesta obligació en establir com funcions de secretaria dels administradors concursals la “comunicació electrònica de la declaració de concurs a l'Agència Estatal de l'Administració Tributària i a la Tresoreria General de la Seguretat Social.

A fi d'atendre el mandat establert a l'article 21.4 LC, l'Agència Tributària va introduir a la seva Seu electrònica un [formulari](#) que haurà d'emplenar l'administrador concursal. Dit formulari permet comunicar les mateixes dades que figuren en l'extracte de publicació del concurs en el BOE a què es refereix l'article 23.1 LC.

No es permet presentar un altre formulari de comunicació de concurs amb el mateix nombre de procediment i Jutjat perquè podria provocar una duplicitat d'expedients.

La Llei concursal, al regular la reobertura del concurs, no preveu una obligació similar de comunicació a la seu electrònica. A la reobertura de concurs, tal com disposa l'article 179 de la Llei Concursal, “se li donarà la publicitat prevista als articles 23 i 24, procedint també la reobertura del full registral en la forma prevista al Reglament del Registre Mercantil.” Per tant, amb el sistema actual, i ja que no es pot fer ús del formulari anteriorment esmentat (en coincidir nombre de procediment i Jutjat), la forma de posar en coneixement de l'AEAT la reobertura

del concurs seria mitjançant l'enviament d'un correu electrònic a la direcció habilitada, adjuntant la documentació necessària.

7. FACTURES RECTIFICATIVES D'IVA EN LES CERTIFICACIONS DE L'AEAT.

Identificació de les factures rectificatives quan s'inclouen en les certificacions de l'AEAT.

En la certificació de deutes que emet l'AEAT, s'inclou una clàusula genèrica relativa a les factures rectificatives d'IVA:

“Al deute recollit en el present certificat s'haurà d'afegir per part de l'administració concursal tota aquella nascuda de les autoliquidacions derivades de la modificació de les bases imposables d'IVA com a conseqüència de l'emissió de factures rectificatives corresponents, això d'acord amb l'establert en els articles 80.Tres, 99.Tres i 114 de la Llei 37/1992 de 28 de desembre”.

Si es produeixen les esmentades modificacions i s'inclouen en les certificacions subsegüents, **l'Administració Concursal haurà de portar un adequat control per poder relacionar-les amb l'exercici corresponent.**

Tampoc no hauria d'existir problema d'identificació en cas de liquidacions practicades per l'AEAT, ja que les esmentades liquidacions hauran estat notificades convenientment i del seu contingut es podrà conèixer sense cap dubte l'exercici i el concepte a què es refereixen.

8. ACORDS SINGULARS.

Possibilitats de subscripció d'aquests acords, fins i tot en situacions preconcursoals, per afavorir la continuïtat de les empreses viables.

La subscripció d'acords singulars (articles 164 LGT i 10 LGP) està prevista com un instrument per facilitar el cobrament per part de l'AEAT, però també per facilitar el pagament dels deutes al concursat. **A la mateixa AEAT li interessa la seva subscripció i ha provat de potenciar la seva utilització, fins al punt que s'ha convertit en el marc general de les condicions per a la satisfacció del crèdit tributari amb qualificació de privilegiat dins del procés concursal.**

Precisament per facilitar la seva subscripció, **l'acord singular podrà contenir aquelles condicions i garanties que s'estimin necessàries per a la millor recuperació del crèdit públic** (en tractar-se d'un acord especial, en ell caben diferents tipus de pactes i clàusules relatius a terminis, periodicitat de pagaments, garanties i la seva formalització, etc.).

Tanmateix, sí que s'han de tenir en compte una sèrie de requisits mínims:

- En primer lloc, l'acord en qüestió inclourà unes condicions singulars de pagament que no poden ser més favorables per al deutor que les recollides al Conveni o Acord que posi fi al procés concursal.

- El límit temporal fins al qual l'AEAT subscriurà acords singulars respecte del seu crèdit privilegiat el constitueix la data d'eficàcia del conveni de creditors establerta a l'article 133.1 de la Llei Concursal, eficàcia que es produeix des de la data de la sentència que aprovi el conveni, tret que el Jutge acordi retardar aquesta eficàcia a la data en què la sentència assoleixi fermesa.
- Així mateix, serà necessari haver satisfet tots els crèdits qualificats com crèdits contra la massa, així com, si n'hi hagués, els crèdits originats posteriorment a la data d'eficàcia del conveni general subscrit. La seva vigència quedarà condicionada al compliment de les obligacions corrents.

Finalment, quant a les situacions preconcursals, és precís assenyalar que l'acord singular només pot utilitzar-se dins del procés concursal, mentre que, d'altra banda, els crèdits de Dret Públic no poden veure's afectats per l'acord extrajudicial de pagaments (mecanisme previst per a les situacions preconcursals). El que sí que podrà sol·licitar el deutor és l'ajornament/fraccionament dels deutes vigents, d'acord amb la regulació prevista en la LGT i la seva normativa de desenvolupament.