

La responsabilidad tributaria de la administración concursal. Los planes de la AEAT para el 2011.

Leopoldo Pons¹.
Presidente del Registro de Economistas Forenses del
Consejo General de Colegios de Economistas de España.

Sumario. La Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011. El endurecimiento de la posición de la AEAT en el marco del procedimiento concursal.

La responsabilidad por deudas tributarias de los administradores de las sociedades es una realidad de abundantes referencias prácticas y, por ende, jurisprudenciales. Tanto la habilitación general del artículo 240 de la actual Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, como la más contundente y explícita regulación tributaria, artículos 41, 42 y 43 de la Ley General Tributaria y sus desarrollos reglamentarios de recaudación así lo establecen. Por su parte, la Agencia Tributaria se ha mostrado especialmente incisiva en sus planes de actuación al derivar responsabilidades por incumplimiento de deudas tributarias sobre los administradores, cuestión que se viene constatando por vía programática y consecuentemente por sus intervenciones cotidianas. Sin embargo en el marco de la administración concursal el asunto no había sido hasta ahora una cuestión de referencia. Ahora, por el contrario, y a tenor de lo que dice el Plan General de Control Tributario de 2011, las cosas van a cambiar y de forma significativa. En un principio una declaración de principios de mayor intervención en los procesos concursales, por su condición de acreedor, sería por aquellos que nos movemos en estos menesteres de desear. De hecho lo venimos reclamando en aras de encontrar soluciones tanto de viabilidad como de equidad de mejor condición que las que se están viviendo, al comprobar que no siempre las Administraciones Públicas en general y la Agencia Tributaria y la Seguridad Social en particular, posicionan un escenario amigo desde esa óptica, por otro lado programática *ex lege*. No obstante nos tememos que no son esas las intenciones anunciadas en el Plan 2011 y partiendo del análisis de los contenidos particulares en esta materia de responsabilidad en el mundo concursal construimos el trabajo que a continuación proponemos.

Los Planes de la Agencia Tributaria y la recaudación. Una nueva referencia con los administradores concursales.

El artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que *"la Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen"*. Asimismo el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone que el Plan de control tributario se integrará por el plan o los planes parciales de inspección, los cuales tendrán carácter reservado y no serán objeto de publicidad o comunicación.

El Plan General de Control Tributario es un instrumento que viene empleándose por parte de la Administración Tributaria a los efectos de dirigir y posicionar las actuaciones de la misma en todo lo referente a las labores de comprobación e investigación, tendentes a luchar contra el fraude y a incrementar la seguridad y la eficiencia de los mecanismos de recaudación tributaria. Asimismo los Planes Generales de Control Tributario han ido efectuando el posicionamiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en referencia a sus actuaciones respecto del procedimiento concursal regulado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Así la primera referencia que encontramos en tales instrumentos de control tributario al procedimiento concursal es en el ejercicio 2005, en la Resolución de 7 de febrero de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2005. (BOE 08-02-2005), donde se manifiesta por primera vez que una de las áreas que será objeto de especial seguimiento serán las *“actuaciones encaminadas a instar el proceso concursal, en el marco de la nueva Ley Concursal, respecto a empresas que estén incurriendo en el incumplimiento sistemático de sus obligaciones corrientes (de carácter tributario).”*, referencia que se repite en la Resolución de 27 de enero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006. (BOE3-febrero-2006).

No existen referencias al posicionamiento de la AEAT respecto al procedimiento concursal en las Resoluciones Dirección General de la AEAT de 17 de enero de 2007 y de 22 de enero de 2008, que aprueban los Planes Generales de Control Tributario de los ejercicios 2007 y 2008, respectivamente, volviendo en el ejercicio 2009 a existir una mención al respecto en la Resolución de 21 de enero de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2009, dónde se establece que *“se potenciará el control de los procesos concursales para evitar que puedan ser utilizados como mecanismo de elusión de las obligaciones tributarias. Para ello se reforzará la coordinación con las áreas liquidadoras y con el Servicio Jurídico. Esta coordinación se extenderá también a la Tesorería de la Seguridad Social.”*

El Plan General de Control Tributario del ejercicio 2010, aprobado mediante la Resolución de 12 de enero de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, siguió una línea similar a la marcada para el ejercicio precedente por parte de la AEAT, estableciendo como medidas de actuación necesarias las tendentes a *“evitar la utilización de la figura del proceso concursal con el exclusivo fin de propiciar sucesiones de empresas soslayando el cumplimiento de las responsabilidades tributarias.”*

La Resolución de 2 de febrero de 2011, la explicitación de intenciones.

A diferencia de las someras remisiones que al procedimiento concursal se había venido haciendo por los Planes de Control Tributario de la AEAT, el Plan promulgado para el presente 2011, aprobado mediante la Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 7 de febrero de 2011), ha dado un giro de 180° respecto a posicionamientos anteriores y ha supuesto una declaración de intenciones de clara beligerancia por parte de la Administración Tributaria en el marco de procedimiento concursal. En este sentido y según el texto de la Resolución *“con el objeto de impedir actuaciones de defraudación que tratan de aprovechar la protección otorgada por la legislación concursal para eludir el pago de las deudas tributarias o evitar incurrir en los supuestos de responsabilidad previstos por la normativa tributaria”* la Administración Tributaria va a intensificar su participación activa en tres ámbitos del procedimiento concursal:

1º.- *“Oposición a la aprobación de cuentas en concursos en los que se detecten alteraciones en el orden de pago de los créditos y en los que existan créditos contra la masa de naturaleza tributaria pendientes de pago”*. En este sentido parece que cobra gran trascendencia la gestión que se debe efectuar por parte de la administración concursal de los fondos que tiene origen y que llevan aparejada una obligación de carácter tributario, por ejemplo cobro de cuotas de IVA repercutido o el importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo, rentas inmobiliarias o rentas del capital mobiliario. Asimismo se hace más importante si cabe el control en el orden de pago de los créditos contra la masa, en aquellos concursos en los quedando pendientes créditos contra la masa derivados de obligaciones tributarias, se hayan podido alterar de forma voluntaria o involuntaria el orden de pago a acreedores cuyos créditos tuvieren un vencimiento posterior a los créditos derivados de dichas obligaciones. En los supuestos en los que se produzca tal circunstancia la AEAT ejercerá la oposición a la aprobación de cuentas prevista en el artículo 181.2 de la Ley Concursal, desaprobación que, en caso de prosperar de acuerdo con la sentencia dictada en virtud del artículo 181.3, recordemos que comportará para la administración concursal *“la inhabilitación temporal para ser nombrados en otros concursos durante un período que determinará el juez en la sentencia de desaprobación y que no podrá ser inferior a seis meses ni superior a dos años”*.

2º.- *“Impulso del control de responsabilidades de los administradores concursales”*. Todo parece indicar que conectado con la posición de la Administración Tributaria definida en el apartado anterior, en los casos en los que se haya producido una alteración en el pago de los créditos contra la masa dejando pendientes de pago créditos de carácter tributario, incluso en los casos en los que no existiese sentencia de desaprobación de cuentas, la AEAT ejercerá las acciones de declaración de responsabilidad que pueda tener a su alcance, que recordando podrían ir desde la responsabilidad general prevista en el artículo 36 de la Ley Concursal, combinada con la declaración de responsabilidad de carácter subsidiario establecida en el artículo 43.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hasta el intento de declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1, por entenderse que se ha cometido la infracción contemplada en el artículo 191 (dejar de ingresar toda o parte de la deuda tributaria), ambos de la misma Ley General Tributaria. Si bien parece que este último supuesto de declaración de responsabilidad solidaria será de más difícil aplicación por parte de la AEAT, siendo en nuestra opinión necesaria la existencia de sentencia de desaprobación de cuentas en la que se declare la existencia de dolo en la actuación de la administración concursal, en la alteración del pago de los créditos contra la masa, a fin de que la Administración Tributaria pudiese considerar a aquélla como causante o colaboradora activa en la comisión de la infracción de carácter tributario.

En materia Jurisprudencial existen abundantes referencias en el marco de la responsabilidad tributaria, ya sea solidaria o subsidiaria de los administradores sociales, contándose por centenares tales pronunciamientos. No es así en cuanto a la exacción de responsabilidad a los administradores concursales por esta cuestión pues son escasas las resoluciones dictadas en este marco. Asimismo tampoco parece que la AEAT hasta el momento haya tomado una posición firme al respecto, dictando acuerdos de derivación de responsabilidad contra los administradores concursales.

3º.- *Potenciación de una participación más activa en la fase de calificación con la finalidad de obtener y aportar aquellas pruebas que permitan una calificación de concurso culpable cuando se estime que concurren los supuestos recogidos en el artículo 164 de la Ley Concursal*. Con la anterior manifestación la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a través de la facultad conferida por el artículo 168.1 de la Ley Concursal, se personará en la sección de calificación en interés legítimo a fin de reforzar los medios probatorios tendentes a declarar el concurso como culpable en el caso en que se detecte la

existencia de los conocidos supuestos del artículo 164 de la Ley Concursal, que recordando eran los siguientes:

1. *Cuando el deudor legalmente obligado a la llevanza de contabilidad incumpliera sustancialmente esta obligación, llevara doble contabilidad o hubiera cometido irregularidad relevante para la comprensión de su situación patrimonial o financiera en la que llevara.*
2. *Cuando el deudor hubiera cometido inexactitud grave en cualquiera de los documentos acompañados a la solicitud de declaración de concurso o presentados durante la tramitación del procedimiento, o hubiera acompañado o presentado documentos falsos.*
3. *Cuando la apertura de la liquidación haya sido acordada de oficio por incumplimiento del convenio debido a causa imputable al concursado.*
4. *Cuando el deudor se hubiera alzado con la totalidad o parte de sus bienes en perjuicio de sus acreedores o hubiera realizado cualquier acto que retrase, dificulte o impida la eficacia de un embargo en cualquier clase de ejecución iniciada o de previsible iniciación.*
5. *Cuando durante los dos años anteriores a la fecha de la declaración de concurso hubieran salido fraudulentamente del patrimonio del deudor bienes o derechos.*
6. *Cuando antes de la fecha de la declaración de concurso el deudor hubiese realizado cualquier acto jurídico dirigido a simular una situación patrimonial ficticia.*

Las anteriores manifestaciones hacen pensar que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria va a incrementar significativamente las actuaciones de comprobación e investigación a través de sus órganos de inspección a las empresas declaradas en concurso de acreedores, dado que mediante tales procedimientos la AEAT puede conseguir tres objetivos en beneficio de sus intereses, que podríamos identificar en los siguientes términos:

1º.- Llevar a cabo la regularización de la situación tributaria de los tributos de periodos no prescritos en el momento de la declaración del concurso, de manera que pueda incrementar su posición de crédito en términos de cuantía en la lista de acreedores, debiendo la administración concursal, por aplicación del artículo 87.2, párrafo segundo, reconocer por el importe y la calificación correspondiente de los créditos derivados de las actas de inspección incoadas en dichos procedimientos de inspección.

2º.- Al incorporarse la Agencia Tributaria al procedimiento concursal a través de las labores de comprobación e investigación, puede llevar a término un control directo de las operaciones efectuadas por el concursado y por la administración concursal en el seno de los periodos impositivos corrientes, convirtiéndose en un operador añadido dentro del procedimiento concursal que, con las competencias propias que le otorga la Ley General Tributaria y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, podría llevar a término la toma de información directa correspondiente a las autorizaciones de pagos de créditos contra la masa efectuadas en el procedimiento concursal, de manera que le permitirá supervisar la totalidad de actos relativos al cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones de carácter tributario posteriores a la declaración de concurso, obteniendo información de primera mano para poder plantear la oposición a la aprobación de las cuentas, así como para poder plantear procedimientos de declaración de responsabilidad frente a la administración concursal actuaria, en caso en que se

produzcan alteraciones en el orden de pago de los créditos generados con posterioridad a la declaración de concurso.

3º.- Por último al llevar a cabo las operaciones de comprobación e investigación de las entidades una vez declarado el concurso, la Administración Tributaria, mediante el análisis de la información de carácter contable, además de la regularización de la situación tributaria mediante la incoación de las correspondientes actas, vendrán a complementar o reforzar la información contenida en el Informe de la Administración Concursal a los efectos de erigir los medios probatorios en la posterior sección de calificación de las conductas del deudor concursado que sean susceptibles de catalogación culpable.

Conclusión: ¿hacia la viabilidad concursal?

En definitiva la Resolución de 2 de febrero de 2011 de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, ha dado una vuelta de tuerca añadida a la cada vez más ascendente posición de las Administraciones Públicas dentro del procedimiento concursal, las cuales de forma progresiva han ido ganando mecanismos de protección y aseguramiento del cobro de sus créditos, ya sea en el propio marco de la Ley 22/2003 (pensemos por ejemplo en el artículo 87.2 introducido por el Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo) o mediante la aplicación de las escapatorias a la Ley Concursal contenidas en sus propias normas reguladoras, como puede ser la Ley General Tributaria o el Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, con los artículos dedicados a la declaración de responsables solidarios y subsidiarios.

ⁱ Este trabajo se ha realizado a partir de las aportaciones materiales de David Pastor y Francisco Martorell. Para cualquier consulta, aclaración o aportación que se quiera efectuar por parte del lector, pueden contactar a través de la siguientes direcciones de correo electrónico: dpastor@leopoldopons.com o fmartorell@leopoldopons.com.