

## Doctrina

---

*Por Ana Belén Campuzano, catedrática de Derecho mercantil de la Universidad CEU San Pablo y socia y directora académica de Dictum.*

### Irregularidades en las declaraciones tributarias y calificación concursal

El alcance de la sección de calificación concursal, y su propio mantenimiento en el proceso, ha sido objeto de numerosas interpretaciones judiciales y debates doctrinales. Sin entrar en ello, es destacable que el Anteproyecto de reforma concursal mantiene la sección de calificación –con modificaciones- e incluye una calificación abreviada en el nuevo procedimiento especial para microempresas, con diferencias respecto a la calificación del concurso de acreedores (Anteproyecto de Ley de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva [UE] 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva [UE] 2017/1132 [Directiva sobre reestructuración e insolvencia]). En relación con la calificación concursal, la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley señala que (...) la Directiva no contiene previsiones específicas en materia de calificación del concurso, dado que se trata de una institución que no tiene reflejo en el resto de los

ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, en los que, por el contrario, se encuentra muy desarrollado el Derecho penal de la insolvencia, con funciones parcialmente semejantes a las de la calificación. La presente ley mantiene la calificación del concurso de acreedores, aunque con importantes innovaciones relativas a la presentación del informe de calificación, con continuidad de plazos para acelerar la tramitación de la sección sexta, y a la supresión del dictamen del Ministerio Fiscal. Esta supresión se compensa con el reconocimiento de la legitimación de los acreedores que alcancen un determinado porcentaje del pasivo para presentar informe de calificación simultánea e independientemente del informe del administrador concursal, solicitando que el concurso sea calificado como culpable (...). Y, en lo que se refiere al procedimiento abreviado de calificación del nuevo procedimiento especial, destaca las diferencias con la calificación del concurso de acreedores: (...) En primer lugar, la calificación solo podrá abrirse en caso de liquidación de la microempresa, pero no en caso del cumplimiento de un plan especial de continuación. Esto no quiere decir, que los comportamientos antijurídicos realizados por el deudor o por aquellas personas que habrían podido resultar afectadas por la calificación

queden sin remedio procesal, sino, simplemente, que deberán ventilarse en la instancia apropiada (por ejemplo, en un juicio de responsabilidad civil o en los juzgados de lo penal). Otra diferencia importante consiste en la no obligatoriedad de la apertura de una fase de calificación una vez concluida la liquidación en el procedimiento especial. De este modo, será necesario que, como regla general, acreedores que representen al menos el 10% del pasivo total soliciten la apertura de la calificación; o que lo hagan los socios personalmente responsables por las deudas de la sociedad; o, cualquier acreedor, con independencia de su tamaño y naturaleza, cuando objetivamente se haya producido una ocultación o una falsificación de la información provista durante el procedimiento especial. La calificación se realizará a través de un procedimiento abreviado, cuyo comienzo no requiere la finalización de las labores de liquidación, sino que puede desarrollarse en paralelo con el resto del procedimiento. En la calificación, la administración concursal juega el papel principal, debiendo ser nombrada si no lo había sido ya. El proceso sigue el esquema del concurso de acreedores, con la presentación de un informe por la administración concursal, que terminará la calificación cuando no encuentre motivos para justificar la culpabilidad. Cuando, por el contrario, se solicite la calificación del procedimiento especial como culpable, las personas afectadas podrán oponerse. Excepcionalmente, este trámite procesal sí debe realizarse con intervención de asistencia letrada. Se sustanciará mediante una vista virtual, si bien el juez podrá convocar una presencial cuando la práctica de la prueba así lo aconseje. Las presunciones de culpabilidad y el contenido de la sentencia se regulan por el Libro primero. La especialidad en el ámbito del procedimiento para microempresas se sitúa en la atención que se concede a la veracidad y completitud de la información que el deudor debe aportar tanto en la solicitud como a lo largo del procedimiento (...).

Parece, por tanto, que la voluntad del legislador es mantener la calificación concursal, ámbito en el que ya se indicaba que han sido numerosas las resoluciones e interpretaciones, no sólo procedimentales, sino también respecto al alcance de las causas de calificación. En este contexto, es reseñable la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 1321/2021, Sección Decimoquinta, de 1 de julio de 2021. En el supuesto, en síntesis, el juzgado mercantil califica fortuito el concurso de un deudor persona física, considerando que los hechos en los que se fundaba la calificación culpable hecha por el Ministerio Fiscal, en sustancia que el concursado hubiera incurrido en irregularidades en la tributación, no integraban el único ilícito invocado en dicha calificación, esto es, el de irregularidades contables. En el recurso planteado por la Agencia Tributaria se argumenta que se encuentra legitimada para recurrir porque prácticamente las únicas deudas que integran la masa pasiva son deudas tributarias y que el concursado cometió diversas irregularidades tributarias actuando a través una sociedad que, dada su falta de personalidad jurídica -tributaba en régimen de asignación- requería que el concursado, a quien se imputaba un 50% de la actividad, hubiera tributado en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los ingresos percibidos personalmente como consecuencia de esa actividad, lo que no hizo. Ello determinó que se le abriera un expediente disciplinario fiscal que finalizó con la determinación de la deuda y con una importante sanción tributaria.

Destaca la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 1 de julio de 2021 que en el supuesto no se ha discutido, ni parece discutible, la legitimación de la Agencia Tributaria para recurrir, si bien lo debe hacer aceptando los términos en los que se formuló la calificación culpable por parte del Ministerio Fiscal, único de los legitimados que optó por esa calificación, ya que el administrador concursal consideró que el concurso debía ser

calificado como fortuito. La Agencia Tributaria aporta con su recurso el conocimiento de otro hecho relevante, que la sociedad a través de la que operaba el concursado también se encuentra en concurso e incluso con una propuesta de calificación culpable. Precisa la sentencia que no le corresponde entrar a valorar, al resolver este recurso, si tal sociedad ostentaba o no personalidad jurídica -aunque el hecho de que haya sido declarada en concurso parece indicar que sí la ostentaba, siquiera sea como una sociedad mercantil irregular- ni tampoco si el concursado incurrió en irregularidades tributarias y si, al hacerlo, actuó en nombre propio o bien como órgano de la referida sociedad. Para la resolución del recurso incide en que basta con la constatación de que los hechos que fundan la calificación culpable en la propuesta del Ministerio Fiscal no parece que funden la causa de culpabilidad de irregularidades contables relevantes cuando ni siquiera está acreditado (ni siquiera se ha alegado) que el concursado estuviera obligado a llevar contabilidad, ni tampoco que la llevara de forma irregular.

En este sentido, señala la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 1 de julio de 2021 que aunque la resolución recurrida ha considerado que solo se ha invocado por el Ministerio Fiscal la causa de culpabilidad referida a las irregularidades contables (art. 164.2-1º de la derogada LC, actual art. 443-5º TRLC), es dudoso si también puede considerarse invocada la genérica de concurso culpable (art. 164.1 de la derogada LC, actual art. 442 TRLC), atendiendo a que el Ministerio Fiscal no hizo otra cosa que referirse al escrito de la Abogacía del Estado y que en el mismo se hace referencia a ambos, si bien no está claro si como dos tipos independientes o como parte integrante de un mismo tipo. No obstante esas dudas, estima la referida sentencia que la respuesta debe ser afirmativa, particularmente cuando el propio concursado se ha defendido también de esa causa.

Pues bien, la cuestión se centra en si basta con la existencia de irregularidades en las declaraciones tributarias a que estaba obligado el concursado para que deba considerarse que ha incurrido en la causa genérica de culpabilidad (art. 164.1 de la derogada LC, actual art. 442 TRLC), y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 1 de julio de 2021 entiende que la respuesta debe ser positiva en un supuesto como el enjuiciado, en la medida que han sido esas irregularidades las que han situado al deudor en insolvencia. El dolo o culpa grave de que habla la norma tiene que proyectarse en la generación o el agravamiento de la insolvencia y considera la sentencia que en el supuesto enjuiciado concurre, cuando menos, culpa grave, aceptada por el propio deudor al no cuestionar el acta de infracción, en los hechos que han determinado la insolvencia, particularmente por la propia gravedad de los hechos que han generado esa responsabilidad tributaria. Estimado el recurso, la calificación debe ser culpable, con las consecuencias a ello inherentes, esto es, la inhabilitación del concursado para administrar bienes ajenos durante un período mínimo de dos años y máximo de quince, así como para representar a cualquier persona durante ese plazo y a la pérdida de derechos sobre la masa.