

Expediente: 65/15

El Consell Tributari, reunido en sesión de 5 de septiembre de 2016, conociendo del recurso presentado por FI, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El 21 de julio de 2014 fueron notificadas a FI, las liquidaciones del IBI correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014 del inmueble situado en la Calle, derivadas del procedimiento de derivación de responsabilidad (hipoteca legal tácita, se denominó el expediente) que había incoado el IMH.

2.- El 25 de agosto de 2014 FI dedujo recurso contra dicha notificación circunscribiéndolo a la anulación de la *“liquidación realizada a FI [...] respecto del IBI relativo al año 2013, cerrando el expediente de hipoteca legal tácita [...]”*.

3.- Consta en el expediente que desde el 28 de noviembre de 2007 y hasta el 11 de febrero de 2014, fecha en que lo adquirió FI, la propietaria del inmueble citado había sido C. En consecuencia, y este es un hecho no controvertido aquí, el sujeto pasivo (el obligado principal) del IBI de los ejercicios 2013 y 2014 era C. Sin embargo, C no satisfizo esas deudas tributarias en su día.

4.- La recurrente, FI, había adquirido el inmueble de referencia en la fecha citada de 2014 como consecuencia de la ejecución del plan de liquidación aprobado, mediante el auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Barcelona, de 17 de septiembre de 2013, en el concurso voluntario de C.

5.- En su recurso FI aduce, en síntesis, que la responsabilidad por pago de las deudas tributarias del IBI indicado, y que la Administración tributaria pretende asignarle, no se compadece ni con lo dispuesto en el citado auto de aprobación del plan de liquidación, ni con los términos de la oferta formulada para la adquisición de los activos conforme a la subasta prevista en ese plan, ni con lo establecido en el auto final determinante de su adjudicación de

fecha 18 de diciembre de 2013, ni tampoco con lo recogido en la escritura pública de compraventa de 11 de febrero de 2014 correspondiente, puesto que en todo ello se disponía que el inmueble aludido se transmitía libre de cargas y gravámenes y que el adquirente del mismo no asumiría deuda alguna del vendedor y, por supuesto, tampoco la derivada de ese impuesto municipal. Además la recurrente sostiene que la pretensión de la Administración tributaria municipal es contraria a los principios de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal (en adelante LC), a su artículo 149.2 y 155.3 en relación al 90.1.1º y al artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

6.- En el expediente figura escrito de manifestaciones de FI de 5 de septiembre de 2014 en el cual esta entidad deja constancia que, al amparo del artículo 14.2.i) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLRHL), procedió a solicitar la suspensión de los actos impugnados, comprensivos del IBI de los ejercicios 2013 y 2014, mediante el oportuno aval bancario, dado que la Administración tributaria municipal no había aceptado que satisficiera el pago del IBI correspondiente al ejercicio 2014 y que la suspensión se circunscribiera al IBI de 2013.

7.- El IMH propone la desestimación del recurso

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Preliminar.- Para la resolución de este recurso conviene detallar, conforme a lo que consta en este expediente, las circunstancias que rodean la adquisición por la recurrente del inmueble situado en la Calle, y que constituye el objeto tributario del IBI de los ejercicios 2013 y 2014 reclamado por la Administración.

La vendedora de este inmueble, antigua propietaria del mismo y sujeto pasivo del IBI correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014, fue declarada en concurso de acreedores voluntario el 6 de marzo de 2013¹.

¹ Como consecuencia de ello, en ese concurso el crédito municipal por el IBI del ejercicio 2013 a los efectos concursales debía ser calificado como crédito con privilegio especial *ex* artículo 90.1.1º de la LC, por las razones que se dirán más adelante, mientras que el crédito municipal por el IBI del ejercicio 2014 que se llegase a generar, debía considerarse como crédito contra la masa del mismo *ex* artículo 84.2.10º de la LC.

La masa activa de ese concurso, cifrada en 184.171.015,95 Euros, estaba compuesta principalmente por el inmueble citado, valorado en 181.768.000,00 Euros, y por un proyecto de arquitectura para su remodelación a fin de destinarlo a uso residencial, valorado en 2.234.184,52 Euros. Por esta circunstancia este proyecto y el inmueble formaban un todo indivisible, debiéndose realizar (enajenar) conjuntamente.

El 27 de mayo de 2013 se procedió a la apertura de la fase de liquidación del concurso de C, y en el necesario plan de liquidación propuesto por la administración concursal, conforme a lo establecido por el artículo 148 de la LC, fechado el 1 de julio de 2013, se previó la realización de la masa activa por alguna de las siguientes formas, a seguir por este orden: (i) la venta directa mediante subasta, o (ii) la adjudicación a las entidades bancarias titulares del crédito hipotecario que gravaba el inmueble que aquí interesa o, por último, (iii) la subasta judicial.

La venta directa, por subasta, que fue el procedimiento mediante el cual se llevó a cabo la realización de los activos (del inmueble junto al proyecto arquitectónico), se había conformado expresamente en el plan de liquidación formulado por la administración concursal a lo dispuesto en el artículo 155.3 de la LC. Este artículo, como es sabido, dispone:

“Cuando haya de procederse dentro del concurso, incluso antes de la fase de liquidación, a la enajenación de bienes y derechos afectos a créditos con privilegio especial, el juez, a solicitud de la administración concursal y previa audiencia de los interesados, podrá autorizarla con subsistencia del gravamen y con subrogación del adquirente en la obligación del deudor, que quedará excluida de la masa pasiva. De no autorizarla en estos términos, el precio obtenido en la enajenación se destinará al pago del crédito con privilegio especial conforme a lo dispuesto en el apartado 5 y, de quedar remanente, al pago de los demás créditos. Si un mismo bien o derecho se encontrase afecto a más de un crédito con privilegio especial, los pagos se realizarán conforme a la prioridad temporal que para cada crédito resulte del cumplimiento de los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros. La prioridad para el pago de los créditos con hipoteca legal tácita será la que resulte de la regulación de ésta”.

El inmueble citado estaba gravado expresamente con una hipoteca a favor de diversas entidades en garantía de un crédito que ascendía a 173.925.000,00 Euros. El plan de liquidación propuesto sólo aludía a esta hipoteca y la referencia en ese plan al artículo mencionado significaba simplemente que el Juez del concurso podía autorizarlo estableciendo

que quien pujara por la adquisición de los activos de C (el inmueble junto al proyecto arquitectónico) pudiera ofrecer adquirirlos tanto con subsistencia de ese gravamen, subrogándose en la obligación de la concursada frente a los titulares de ese crédito garantizado, como libre de esa carga y, lógicamente, por un precio superior en cuyo caso la administración concursal debería destinar la cantidad que recibiera del adquirente a satisfacer a los acreedores garantizados con la hipoteca (dado que eran acreedores que gozaban de un crédito con privilegio especial a efectos concursales *ex* artículo 90.1.1º LC).

Por este motivo en el plan de liquidación propuesto (p. 7 del plan) se señalaba que en el procedimiento de venta directa mediante subasta los eventuales ofertantes debían manifestar su intención de subrogarse en el “privilegio que grava la finca” o no, a los efectos de lo previsto en el artículo 155.3 de la LC.

Además en el plan de liquidación propuesto se aludía a todos los gastos e impuestos “derivados de la compraventa” (o de la “transmisión”, también se decía), para señalar que, en cualquier caso, y con independencia de quien fuese el sujeto legalmente obligado, esos gastos e impuestos correrían a cargo del ofertante (adjudicatario o adquirente). Y expresamente se indicaba que la oferta económica que se formulara debía prever “un importe a tanto alzado de 1.181.229,20 Euros, para atender el pago de la plusvalía municipal” –un tributo claramente derivado de la compraventa y cuyo sujeto pasivo es el vendedor- “y demás pagos que debiera atender la concursada como consecuencia de la enajenación” (p. 6 del plan). Por tanto, aquí, ni explícita ni implícitamente nada se decía del IBI debido del ejercicio 2013, dado que este tributo de ningún modo puede considerarse como un pago (impuesto) “derivado” o “consecuencia” de la enajenación del inmueble.

No obstante, y esto conviene destacarlo por la centralidad que ocupa en las alegaciones de la recurrente, en el plan de liquidación propuesto se manifestaba (p. 9 del plan):

“Dado que el proceso de venta contempla la adquisición de la casi totalidad de los activos de la concursada, se hace necesario manifestar que la venta se hará de conformidad con los presupuestos del artículo 149.2 Ley concursal, en concreto, bajo el presupuesto de no sucesión de empresa. Por tanto el adquirente de los activos no se subrogará en, ni asumirá, la deuda que la empresa concursada pueda mantener a la fecha de la transmisión en relación con las deudas tributarias y de la seguridad social.”

Aunque volveremos más adelante sobre esto, conviene advertir ya de entrada que en el artículo citado, en la redacción vigente aplicable al presente caso, no había referencia alguna a las deudas tributarias, del mismo modo que tampoco la hay en la redacción actual de su equivalente apartado 4 del mismo artículo 149, tras las ulteriores reformas de la LC². Ese artículo sólo se circunscribía al ámbito laboral³ en los siguientes términos:

“Cuando, como consecuencia de la enajenación a que se refiere la regla 1.ª del apartado 1, una entidad económica mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica esencial o accesoria, se considerará, a los efectos laborales, que existe sucesión de empresa. En tal caso, el juez podrá acordar que el adquirente no se subroge en la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que sea asumida por el Fondo de Garantía Salarial de conformidad con el artículo 33 del Estatuto de los Trabajadores. Igualmente, para asegurar la viabilidad futura de la actividad y el mantenimiento del empleo, el cesionario y los representantes de los trabajadores podrán suscribir acuerdos para la modificación de las condiciones colectivas de trabajo”.

No obstante, en el auto de aprobación del plan de liquidación de C dictado el 17 de septiembre de 2013 por el Juez del concurso, a la vista de las observaciones formuladas por los acreedores al plan propuesto inicialmente por la administración concursal (*ex* artículo 148 LC) y en especial, a la vista de las que había formulado el Ayuntamiento de Barcelona, se dispuso lo siguiente:

² Nos referimos a la reforma del artículo 149 de la LC producida por el Real Decreto-Ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal y que entró en vigor el 7 de septiembre de 2014, no aplicable, por tanto, al procedimiento concursal que aquí nos ocupa (ya que, por lo que aquí resulta significativo, según la Disposición Transitoria Primera 1 del Real Decreto-Ley citado, esa reforma se aplicaba a los procedimientos concursales en tramitación en los que no se hubiera emitido el informe de la administración concursal el 7 de septiembre de 2014, fecha de su entrada en vigor). Esa reforma como se alude en el texto, sólo se limitó a añadir la expresión **“y de Seguridad Social”** a la primera frase del apartado 2 del artículo 149 de la LC, quedando esta primera frase redactada así: *“Cuando, como consecuencia de la enajenación a que se refiere la regla 1.ª del apartado 1, una entidad económica mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica esencial o accesoria, se considerará, a los efectos laborales **y de Seguridad Social**, que existe sucesión de empresa. [...]”*. La ulterior reforma de la LC llevada a cabo por la Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal, se ha circunscrito aquí a trasladar esta redacción del punto 2 del artículo 149 de la LC al punto 4 de ese mismo artículo.

³ Y luego también al ámbito “de la seguridad social” en los términos señalados en la nota anterior.

“En cuanto a las observaciones de [este Ayuntamiento] referentes al pago de IBI que la concursada tiene pendiente, tal y como manifiesta la Administración concursal al haber sido ya notificado se atenderá conforme a lo dispuesto en la Ley concursal.

El adquirente no asume las deudas conforme a lo establecido en la Sentencia de fecha 29 de noviembre de 2007 dictada por la Audiencia provincial de Barcelona.”

Una vez aprobado el plan de liquidación se procedió a su materialización. A la subasta convocada al efecto sólo concurrió como ofertante la sociedad R, sociedad casualmente también en concurso de acreedores desde el 27 de marzo de 2013, pero dado que cumplía los requisitos establecidos, mediante auto de 18 de diciembre de 2013 el Juez del concurso autorizó la adjudicación de los activos de C a esa única ofertante, libres de cargas y afecciones, *“sin sucesión de la adjudicataria en ninguna deuda o responsabilidad (ni fiscal, ni de seguridad social, ni de naturaleza alguna)”*, tal como, además, había exigido R también en su oferta.

El auto de adjudicación citado fue objeto de aclaración el 9 de enero de 2014⁴ a fin de autorizar a R la transmisión de su condición de adjudicataria a una sociedad de nueva constitución en los mismos términos en que le habían sido adjudicados los activos de C. Esta sociedad, finalmente adjudicataria, fue la ahora recurrente FI.

El 11 de febrero de 2014 se otorgó la escritura de compraventa de los activos de C (el inmueble y el proyecto de arquitectura para su remodelación, lo cual, en conjunto debía de ser considerado como unidad productiva a los efectos de la pretendida aplicación del artículo 149 de la LC). Los extremos relevantes de esta escritura pública para el presente recurso son:

- a) Por un lado en ella el vendedor manifestaba que el *“inmueble está libre de toda clase de carga y gravamen”* excepto por la hipoteca, antes indicada, a favor de varias entidades en garantía de un crédito de 173.925.000,00 Euros (hipoteca que debía ser cancelada como consecuencia de la adjudicación), así como por diversas servidumbres y afecciones irrelevantes para este expediente.

⁴ En esta fecha ya se había devengado el IBI correspondiente al ejercicio 2014, mas como la propiedad del inmueble todavía no se había transmitido, el sujeto pasivo seguía siendo C y el crédito de la Administración municipal debía considerarse como crédito contra la masa *ex* artículo 84.2.10º de la LC, como ya hemos dicho.

- b) Por otro lado también se manifestaba que, en relación al IBI, se debía estar “*al Auto de Adjudicación y al Auto de Aclaración*”, igualmente antes aludidos, conforme a los cuales “*el Comprador no se subrogar[ía] en importe alguno correspondiente a tales deudas por cuanto la presente adjudicación y transmisión se lleva[ría] a cabo sin sucesión en deuda tributaria alguna, ni por este ni por ningún otro concepto*”. No obstante, paradójicamente, el Notario autorizante señalaba, inmediatamente a continuación, lo siguiente: “*Advierto además a la parte adquirente de lo dispuesto en el artículo 64 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*”⁵.
- c) Además, en la cláusula 1, en el apartado relativo a los términos de la compraventa, las partes convinieron que la transmisión del inmueble no implicaba “*la subrogación ni la asunción en medida alguna de ningún importe, cantidad ni deuda por el Comprador por ningún concepto, en particular, pero sin limitarse a los mismos, por contribuciones, tributos y gastos (incluyendo el Impuesto de Bienes Inmuebles y cualesquiera otro impuesto girado sobre el inmueble [...])*”.
- d) Finalmente, en la cláusula 6, en el apartado relativo a otros Impuestos o Tributos e Impuesto de Bienes Inmuebles, tras declarar que la obligación de pagar la liquidación de este último impuesto relativa al ejercicio 2014 correspondía al vendedor, las partes dispusieron que, no obstante, sería satisfecha “*pro rata temporis*”, de manera que la parte de la liquidación idealmente correspondiente a los 42 primeros días de ese ejercicio (hasta la fecha de otorgamiento de la escritura pública de referencia, el 11 de febrero de 2014, como hemos dicho) la asumiría C (esto es, 65.268,42 Euros) y la parte restante la compradora. Sin embargo las partes establecieron también que la totalidad de la liquidación correría a cargo de ésta última, de modo que la compradora entregaría a la vendedora los 65.268,42 Euros aludidos como parte del precio de la compraventa y el resto de la liquidación del IBI de 2014 sería satisfecho por la compradora “*directamente a la administración correspondiente para lo que el Vendedor [había de] remitir[] al Comprador los correspondientes recibos para proceder al pago*”. El apartado se cerraba nuevamente con una manifestación relativa

⁵ A tenor de este artículo, esta advertencia servía para recordar a las partes, entre otras cosas que en los supuestos, como el presente “*de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto [el IBI] los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria*”.

a la exoneración de toda responsabilidad por cualquier importe de naturaleza laboral, de la seguridad social o fiscal, “*devengado (total o parcialmente) con carácter anterior a la fecha de otorgamiento de esta escritura*”.

Primero.- El expediente de derivación de responsabilidad (hipoteca legal tácita) incoado a FI que aquí esta entidad impugna, comprende las liquidaciones de los ejercicios 2013 y 2014 del IBI correspondiente al inmueble situado en la Calle

Sin embargo, como se ha dejado dicho en los Antecedentes, la recurrente sólo solicita la anulación de la liquidación del ejercicio 2013. La causa de esta reclamación parcial estriba, con toda probabilidad, en la última circunstancia que acabamos de recoger en el Fundamento anterior; esto es, que en la escritura pública de 11 de febrero de 2014 por la que FI adquirió el inmueble indicado, esta entidad asumió convencionalmente ante la vendedora -sujeto pasivo del IBI también del ejercicio 2014-, como hemos descrito, la carga de satisfacer esa liquidación, bien como parte del precio, bien directamente a la Administración tributaria acreedora. Consta además en el expediente la manifestación expresa de la tentativa de FI de efectuar el pago de la liquidación de ese ejercicio 2014, la negativa de la Administración al respecto y la necesidad de afianzarlo a los efectos de suspender la ejecución correspondiente a la vista de este recurso.

Ahora bien, para la resolución de este expediente todo esto es irrelevante a la vista de lo dispuesto en el artículo 17.5 de la LGT que prohíbe la alteración convencional de las obligaciones tributarias. Dicho en otros términos, la responsabilidad, en su caso, de FI ante la Administración tributaria municipal por el IBI liquidado del objeto tributario señalado, tanto del ejercicio 2013 como del ejercicio 2014, ha de fundarse en estrictas razones tributarias y no en los eventuales acuerdos que comprador y vendedor hayan alcanzado al respecto.

Por este motivo, la cuestión que debe examinarse exclusivamente en este recurso reside en determinar si, dado que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 63 y 75 del TRLRHL, el sujeto pasivo del IBI de los dos ejercicios indicados era C, en la medida en que era titular del derecho de propiedad del inmueble de referencia el primer día del correspondiente período impositivo -ya que el inmueble no fue transmitido a FI hasta el 11 de febrero de 2014-, el hecho que C no hubiese satisfecho ese impuesto, implica que, en virtud de esa transmisión, haya de satisfacerlo el adquirente, FI.

Pues bien, a pesar de las reiteradas y persistentes manifestaciones traídas por la recurrente, tal como hemos visto en el Fundamento preliminar anterior, acerca de que el inmueble se transmitió libre de cualquier carga o afección y de que la adquirente no venía a suceder a la vendedora en ninguna deuda o responsabilidad de naturaleza alguna, ni estas manifestaciones, ni las disposiciones legales que aduce FI con el mismo fin pueden exonerarle de las deudas aquí reclamadas.

Las razones que fundan la conclusión que acabamos de avanzar, residen, por un lado en el medio singular con el que se viene a garantizar en nuestro ordenamiento jurídico el crédito de la Administración tributaria local relativo al IBI devengado, así como, por otro lado, en la imposibilidad de excluir de este medio de garantía al adquirente del objeto tributario de ese impuesto en un procedimiento concursal al amparo de lo establecido en el artículo 149.2 de la LC (actual artículo 149. 4 de la misma).

A exponer estas razones en el orden señalado dedicaremos los dos Fundamentos siguientes.

Segundo.- El crédito que ostenta la Administración tributaria local por el IBI devengado (en nuestro caso por el IBI de los ejercicios 2013 y 2014 del inmueble situado en la Calle) goza en general de una tutela singular y compleja. Esta tutela opera al margen del procedimiento concursal, sin perjuicio, claro está, de que, declarado el concurso del deudor correspondiente, se añada a esta tutela una cierta particularidad.

La tutela singular y compleja del IBI devengado a la que aludimos está compuesta, como es sabido, por dos piezas. La primera pieza la constituye la afección real del objeto tributario del IBI (el inmueble sobre el que recae el derecho real cuya titularidad constituye el hecho imponible) al pago de la deuda tributaria correspondiente, con independencia de quien sea el titular del derecho que constituye el hecho imponible en un momento determinado. El fundamento directo y específico de esta afección está en el artículo 64 del TRLRHL el cual, como anteriormente ya hemos señalado, dispone en su primera frase: *“En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto”* –se refiere al IBI, obviamente, puesto que este artículo se halla en la Subsección 2ª, relativa a este impuesto, de la Sección 3ª (de los impuestos), del Capítulo II (de los tributos propios), del Título II (de los recursos de los municipios) del TRLRHL-, *“los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de*

la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria”.

Esta afección del inmueble al pago del tributo se materializa, con independencia de que posición doctrinal se adopte respecto de su naturaleza jurídica, en el hecho de que si el sujeto pasivo no satisface su obligación, el ulterior adquirente del derecho que constituye el hecho imponible, si es el caso -y que, por supuesto, no es sujeto pasivo del tributo devengado anteriormente-, ha de saber que el inmueble sobre el que se proyecta su derecho puede servir, mediante su ejecución, al pago de la deuda del sujeto pasivo.

Esto, dicho en los términos de la LGT, a los que alude el pasaje final del artículo 4 del TRLRHL, significa que, para el caso en que el sujeto pasivo lo sea por ser titular del derecho de propiedad sobre un inmueble (para aproximarnos al caso que nos ocupa), el ulterior adquirente del inmueble afecto, de conformidad a los artículos 43.1.d) y 79.1 de la LGT, se convierte en responsable subsidiario de la deuda tributaria con ese bien, lo cual entraña la posibilidad de ver ejecutado el inmueble de su propiedad, si no satisface la deuda de quien es el sujeto pasivo.

Esta tutela de la Administración tributaria acreedora del IBI mediante la afección real del objeto tributario correspondiente, se complementa con una segunda pieza constituida por la denominada “hipoteca legal tácita”, así enunciada y establecida en el artículo 78 de la LGT con carácter general. En efecto, en este artículo se recoge una garantía que, a pesar de las imprecisiones en su formulación que ha destacado la doctrina y del carácter genérico de su enunciación, no cabe la menor duda de que (i) abarca al IBI debido, (ii) tiene estructura de garantía real (hipotecaria concretamente, con todo lo que esta calificación significa en orden a la accesoriedad, reipersecutoriedad, *ius distrahendi* o poder de ejecución y efectos *erga omnes*), (iii) para su eficacia no precisa de inscripción en registro alguno, y (iv) además, finalmente, es una garantía privilegiada en su exigibilidad puesto que el acreedor al que beneficia (la Administración tributaria local) va siempre por delante de todos los demás acreedores en el cobro, incluso por delante de los acreedores dotados de garantías también reales. Y es que con el título de “*Hipoteca legal tácita*” el artículo 78 de la LGT citado dispone lo siguiente: “*En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público*” – el IBI es indudablemente un tributo de este género- “*o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque*

éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior”?

Este reforzamiento del crédito tributario derivado del IBI devengado, que, con la hipoteca legal tácita, también se hace gravitar exclusivamente sobre el objeto tributario (sobre su valor y sobre la posibilidad / amenaza de su realización), es claramente útil y suficiente para la Administración tributaria local acreedora cuando esta Administración concurre con otros acreedores del sujeto pasivo; pero es también útil para dicha Administración acreedora, cuando la titularidad del derecho de propiedad sobre el inmueble, que constituye el hecho imponible del IBI, se transmite a un tercero, gracias a la reipersecutoriedad que permite la hipoteca legal tácita. El artículo 74.4 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio⁶, procura la eficacia inmediata de este último extremo, y es la disposición que constituye el fundamento de la resolución aquí impugnada, junto al artículo 78 de la LGT citado. En este aspecto esta garantía se solapa con el poder derivado de la afección real del artículo 64 del TRLRHL antes examinada.

Las dos piezas que integran la tutela singular y compleja de la que goza la Administración tributaria local, descritas en síntesis hasta aquí, subsisten cuando los obligados correspondientes son declarados en concurso (bien sea el sujeto pasivo, bien sea quien haya resultado responsable subsidiario). Cuando esto ocurre es claro que el procedimiento concursal ha de coordinarse con esa tutela. Por razones evidentes nuestro análisis ha de dirigirse aquí al caso en que el deudor declarado en concurso sea el sujeto pasivo del IBI (C) y no el eventual responsable subsidiario (FI).

Pues bien, en términos generales el crédito tributario por el IBI devengado y no satisfecho antes de la declaración del concurso, una vez declarado este, dada la hipoteca legal tácita que lo garantiza, se debe clasificar en el concurso del sujeto pasivo como un crédito que goza de un “privilegio especial” sobre el inmueble (el artículo 90 de la LC dispone, como se sabe, que son créditos con privilegio especial, *“los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o*

⁶ Este artículo dispone: “Si la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona o entidad distinta del obligado al pago, se comunicará a dicha persona o entidad el impago del importe garantizado, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ponga dichos bienes o derechos a disposición del órgano de recaudación competente, salvo que pague la cuantía debida. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido el pago o la entrega de los bienes o derechos, se procederá a enajenarlos de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior”.

derechos hipotecados o pignorados”), y, por consiguiente, como un crédito que goza de una garantía inmobiliaria ejecutable en los términos del artículo 56 de la LC (esto es, en cualquier momento del concurso, si el bien gravado no pertenece al conjunto de “*los bienes del concursado que resulten necesarios para la continuidad de su actividad profesional o empresarial*” o, si pertenece a este conjunto, “*hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o trascurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación*”), sin perjuicio, claro está, de que la administración concursal decida satisfacer el crédito garantizado con cargo a la masa, sin ejecución del bien gravado, según dispone el artículo 155.2 de la LC. Para todo ello, dado el carácter “tácito” de la hipoteca legal referida, no es precisa formalidad alguna (el apartado 2 del artículo 90 de la LC, dispone que los créditos que pueden ser clasificados en la categoría de créditos con privilegio especial, en la mayoría de los casos “*la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores*”).

Aquí todo esto afecta al crédito por el IBI del ejercicio 2013 del inmueble situado en la Calle ..., que ostenta la Administración tributaria frente a C, dado que ese IBI se devengó el 1 de enero de 2013 y el concurso de la entidad titular en esa fecha del derecho de propiedad sobre este inmueble no fue declarado hasta el de 27 de marzo de este mismo año.

El crédito tributario por el IBI devengado durante el concurso del sujeto pasivo también sigue estando tutelado mediante el sistema singular y complejo que antes hemos señalado, y, por tanto, dada la hipoteca legal tácita que lo garantiza, el crédito por este IBI debería ser clasificado también como un crédito con “privilegio especial”. Ahora bien, en la medida en que se trata de un crédito que resulta de una obligación nacida de la ley con posterioridad a la declaración del concurso, el artículo 84.2.10º de la LC le da un trato especial, conceptuándolo, como todos los créditos nacidos de este modo, como “crédito contra la masa”, lo cual significa que, sin perjuicio de la garantía real que también lo tutela, ha de ser satisfecho con la inmediatez y en los términos que derivan hoy de los apartados 3 y 4 del artículo 84 de la LC, salvo que la masa activa del concurso sea insuficiente para el pago de estos créditos contra la masa, en cuyo caso habrá que estar a lo establecido en el artículo 176 bis de la LC.

Este es el supuesto del crédito por el IBI del ejercicio 2014 del inmueble situado en la Calle ..., que ostenta la Administración tributaria frente a C.

Ahora bien, en cualquier caso debe estar claro también que la tutela singular y compleja del crédito que ostenta la Administración tributaria local por el IBI devengado que venimos señalando, del mismo modo que subsiste, coordinado con el procedimiento concursal del sujeto pasivo de la forma que acabamos de indicar, también subsiste y despliega su eficacia si el sujeto pasivo no lo satisface en el marco de este procedimiento o si el titular del derecho que constituye el hecho imponible lo transmite a un tercero.

En nuestro caso esto último es lo que ha sucedido y la recurrente, que es la adquirente del inmueble que constituye el objeto tributario del IBI de los ejercicios 2013 y 2014, en el seno de la unidad productiva adjudicada, pretende, al amparo del artículo 149.2 de la LC (actualmente apartado 4), que todo gravamen o afección en tutela de ese crédito tributario se ha disipado.

Da pie a ello la declaración del Juez del concurso en el auto de aprobación del plan de liquidación de C dictado el 17 de septiembre de 2013, reproducida en el Fundamento Preliminar, conforme a la cual, y en relación al pago del IBI que la concursada tenía pendiente en esa fecha (esto es, el del ejercicio 2013), *“tal y como manifiesta la Administración concursal al haber sido ya notificado se atenderá conforme a lo dispuesto en la Ley concursal”*.

Pues bien, en sentido estricto esta declaración del Juez del concurso sólo significa que la Administración concursal debía satisfacer ese crédito como un crédito beneficiado de un privilegio especial sobre el inmueble, y nada más, tal y como hemos visto. La circunstancia de que no fue satisfecho este crédito permite activar la tutela singular y compleja de la hipoteca legal tácita y de la afección real en todo su extensión, tal y como lo ha efectuado el Ayuntamiento de Barcelona.

Es cierto que también en ese auto el Juez del concurso señala, atendiendo a lo establecido en el plan de liquidación de C, que *“el adquirente no asume las deudas conforme a lo establecido en la Sentencia [sic] de fecha 29 de noviembre de 2007 dictada por la Audiencia provincial de Barcelona”*, y esto puede ser entendido como que el adquirente no asume ninguna responsabilidad fiscal de género alguno, en la medida en que, tal y como hemos dejado señalado en el Fundamento Preliminar, en el referido plan de liquidación aprobado se decía: *“el adquirente de los activos no se subrogará en, ni asumirá, la deuda que la empresa*

concurzada pueda mantener a la fecha de la transmisión en relación con las deudas tributarias y de la seguridad social.”

Pues bien a demostrar que esa última manifestación del Juez del concurso no puede ser interpretada en el sentido que pretende la recurrente y menos aún en relación a las deudas derivadas del IBI de los ejercicios 2013 y 2014 del inmueble situado en la Calle ..., dedicaremos el Fundamento siguiente y último.

Tercero.- La cuestión que aquí debe resolverse, por tanto, es la de determinar si la tutela singular y específica del crédito de la Administración tributaria local por el IBI devengado (la afectación real del objeto tributario y la hipoteca legal tácita sobre el mismo, especialmente en el extremo de la reipersecutoriedad que esta garantía entraña) puede disiparse si la titularidad del derecho que constituye el hecho imponible (aquí la del derecho de propiedad del inmueble), en vez de transmitirla un sujeto pasivo que no se halla en concurso, la efectúa un deudor en concurso y en el marco del mismo.

En términos más concretos, tal y como lo plantea la recurrente, la cuestión es saber si la condición de responsable subsidiario de la satisfacción del crédito de la Administración tributaria local por el IBI devengado y no satisfecho por el sujeto pasivo transmitente del inmueble en la que se coloca el adquirente del mismo, debe desvanecerse si la enajenación del inmueble se produce por un deudor en concurso, incluido en la transmisión de una unidad productiva, y al amparo de lo previsto en el artículo 149.2 de la LC (actualmente apartado 4).

Ante todo recuérdese que este artículo está situado en sede de liquidación concursal y establece reglas para las operaciones de enajenación de los activos del deudor, recomendando, ante todo, como regla 1ª, lógicamente para hacer máximo su valor en beneficio de los acreedores, que el conjunto de los establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a aquel, se enajenen “como un todo”. Pues bien, cuando esto ocurre, el apartado 2 del artículo citado (actual apartado 4), ya sabemos que dispone:

“Cuando, como consecuencia de la enajenación a que se refiere la regla 1.ª del apartado 1, una entidad económica mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica

esencial o accesorio, se considerará, a los efectos laborales y de Seguridad Social⁷, que existe sucesión de empresa. En tal caso, el juez podrá acordar que el adquirente no se subrogue en la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que sea asumida por el Fondo de Garantía Salarial de conformidad con el artículo 33 del Estatuto de los Trabajadores. Igualmente, para asegurar la viabilidad futura de la actividad y el mantenimiento del empleo, el cesionario y los representantes de los trabajadores podrán suscribir acuerdos para la modificación de las condiciones colectivas de trabajo”.

Se trata de un artículo que se proyecta exclusivamente sobre el plano de las relaciones laborales y la seguridad social y delimita, en este ámbito, el alcance posible de la subrogación del adquirente en las responsabilidades del transmitente de la unidad productiva al respecto, con el fin de hallar un punto de equilibrio entre el principio de conservación de la empresa y la tutela de los derechos de los trabajadores, consecuencia de lo establecido en el artículo 5 de la Directiva 2001/23/CE del Consejo de 12 de marzo de 2001, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad, artículo del cual el artículo 149.2 de la LC (actual apartado 4) es transposición.

Teniendo en cuenta este antecedente y atendiendo a su mera lectura es evidente que nada dice este artículo sobre las deudas tributarias del transmitente, y en este sentido es un artículo que posee una cierta coherencia con el artículo 42.1.c) de la LGT, el cual, en cambio, se ocupa de delimitar en este otro ámbito, el tributario, la sucesión en las deudas correspondientes.

En efecto este artículo, a semejanza del citado artículo 149 de la LC sobre las relaciones laborales y la seguridad social, dispone por un lado que, en cualquier caso, son responsables solidarios las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio, mas por otro lado advierte que esa previsión de solidaridad “*no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal”.*

⁷ Véase la nota 2 anterior para el origen de esta referencia.

Ahora bien, nótese sobre todo que esta liberación de responsabilidad tributaria para el caso de las transmisiones “concursoales” se circunscribe a las “*obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio*”, lo cual inequívocamente no se refiere a las obligaciones derivadas del IBI, el cual no es un impuesto del ejercicio de las actividades económicas del transmitente. Esta circunstancia viene a explicar aún más la inmunidad al procedimiento concursal de la que goza la tutela singular y compleja del crédito derivado de este tributo, como hemos destacado en el Fundamento anterior.

Ahora bien es cierto que existe una resolución judicial que sostiene una interpretación amplia del artículo 149.2 de la LC (actualmente apartado 4), en virtud de la cual el Juez del concurso estaría habilitado, en caso de transmisiones de unidades económicas en el marco liquidatorio al que se refiere este artículo, para establecer el alcance de la exoneración de responsabilidad que en él se contiene, pudiendo alcanzar esa exoneración incluso a cualquier género de obligaciones de carácter laboral, de la seguridad social o tributarias. Se trata del Auto, que no de la Sentencia, de 29 de noviembre de 2007 de la Audiencia Provincial de Barcelona, citada por el Juez del concurso de C en su resolución aprobatoria del plan de liquidación.

De entrada hay que decir que este auto sólo se refiere *obiter dicta* a la no subrogación del adquirente en las deudas tributarias del transmitente de unidades productivas en la liquidación concursal, y citando al respecto el artículo 42. 1 c) de la LGT el cual, como acabamos de recordar, afecta a tributos distintos del IBI (véase FD 2º del auto citado).

Pero es que además resulta que, nuevamente, este auto se circunscribe al ámbito laboral y de la seguridad social, desestimando una demanda de la Tesorería de la Seguridad Social cuya pretensión era que no se exonerara al adquirente de una unidad productiva en el plan de liquidación del deudor concursado de las deudas que este tenía frente a la seguridad social (*rectius* que de la “sucesión de empresa” que entrañaba el plan de liquidación se excluyera sólo, de conformidad a la literalidad del artículo 149.2 de la LC “*la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que sea asumida por el Fondo de Garantía Salarial*” y no, en cambio, como se disponía en dicho plan, las deudas con la Tesorería de la Seguridad Social existentes).

El auto citado, por un lado, interpretó en sentido amplio el entonces apartado 2 del artículo 149 de la LC en los siguientes términos:

“En este contexto [el del artículo 149.2 de la LC] el crédito de la Seguridad Social, como cualquier otro crédito que no sea propiamente laboral, no resulta exigible al adquirente de la unidad productiva, y ello sin necesidad de que se pronuncie expresamente en tal sentido la normativa sobre Seguridad Social. Podría haberlo hecho, como la [LGT] que expresamente lo prevé en el último párrafo de su art. 42.1, pero ello no es necesario, pues como ya hemos apuntado en caso de concurso la norma especial, que regula no sólo el procedimiento concursal sino también sus efectos, es la [LC], que expresamente ha sido promulgada bajo el principio de unidad legal, de que sea esta Ley la única que regule el concurso de acreedores y sus efectos.” (FD 2º)

Y por otro lado señaló que el Juez del concurso era el competente para delimitar el alcance de la “sucesión de empresa” –esto es, aquello en lo que se subroga y en lo que no se subroga el adquirente de la unidad productiva- en los siguientes términos:

“Al Juez del concurso le corresponde no sólo aprobar el plan de liquidación, conforme al art. 148 [de la LC], sino también dictar los autos de adjudicación correspondientes al activo realizado en la liquidación, y tanto en uno como en otro puede pronunciarse sobre los efectos o las condiciones en que se enajena una unidad productiva, en aplicación de la normativa concursal, en este caso el art. 149.2 LC. Fuera del concurso, el Juez Mercantil carece de competencia para decidir sobre la procedencia de la consideración de sucesión de empresa en caso de transmisión de una unidad productiva, a los efectos de que el adquirente se subroga en las deudas de la Seguridad Social preexistentes, pero si la enajenación se realiza en la fase de liquidación de un concurso, es lógico que sea el Juez del concurso quien aplicando la normativa concursal se pronuncie sobre el alcance de la sucesión de empresa. En el ejercicio de esta competencia es lógico que se pronuncie sobre alguna cuestión de naturaleza administrativa o social pues, en la medida en que están directamente relacionadas con el concurso o son necesarias para el buen fin del procedimiento concursal, son cuestiones prejudiciales respecto de las que tiene extendida su competencia conforme al art. 9 LC.” (FD 3º)

Pues bien, esta doctrina, carece de fundamento sólido y menos en la actualidad. En primer lugar, obsérvese como, para salir al paso de esa interpretación amplia del artículo 149.2 de la LC con la cual, según esta doctrina, se permitía al Juez del concurso que exonerara al

adquirente de las deudas relativas a la seguridad social, la reforma de la LC de 2014 que hemos descrito en la anterior nota 2, con efectos meramente aclaratorios, añadió la expresión “y de Seguridad Social” a la primera frase del apartado 2 del artículo 149 de la LC. Véase ilustrativamente el auto de 25 de septiembre de 2015 de la Audiencia Provincial de Cantabria el cual, para un caso similar al examinado por la Audiencia Provincial de Barcelona en 2007, ya en el contexto de esta reforma pero sin aplicarla por razones de transitoriedad, efectuó una interpretación radicalmente contraria de ese artículo 149.2 de la LC. Este fragmento del FD 3º del auto de la Audiencia Provincial de Cantabria es absolutamente ilustrativo:

“Este precepto [se refiere, claro está al artículo 149.2 de la LC citado] tiene una doble finalidad. De un lado, fijar el alcance de la sucesión de empresas y, de otro, delimitar la competencia del juez del concurso.

Consideramos que de dicha norma se colige que el juez del concurso en el momento de autorizar la operación de venta de una unidad productiva, únicamente puede pronunciarse en relación a la no subrogación del FOGASA en la parte de la cuantía de los salarios o indemnizaciones pendientes de pago anteriores a la enajenación que haya asumido aquél de conformidad con el artículo 33 ET. En cambio, el juez del concurso no puede intervenir en la fijación del resto de las consecuencias de la enajenación y, en concreto, de los efectos de la sucesión de empresa puesto que el artículo 149.2 LC no le faculta para ello. A su vez y como consecuencia de lo anterior, el plan de liquidación no debe contener cualquier exclusión de subrogación y responsabilidad del tercero adquirente al margen de lo legalmente establecido en dicho precepto.

En consecuencia, los efectos de la sucesión de empresa producida como consecuencia de la venta de los activos previstos en el artículo 149.1.1º LC ha de ser necesariamente las previstas en el artículo 149.2 incluida, en su caso, la no subrogación respecto al FOGASA.

Entendemos que el juez del concurso no resulta competente para concretar qué se entiende por sucesión de empresa a efectos laborales, lo que en su caso habrá de realizarse en el momento en que así se plantee de dirigirse la TGSS frente al adquirente, y ordinariamente se planteará tras la conclusión del concurso o fuera de él y para la que el Juzgado de lo Mercantil no sería competente.”

En segundo lugar recuérdese que la interpretación de este artículo mantenida por el auto de 29 de noviembre de 2007 de la Audiencia Provincial de Barcelona –auto al que alude tanto el Juez del concurso como la recurrente en apoyo de su pretensión-, no puede considerarse que siempre haya sido pacífica. La prueba reside en la petición de decisión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el encaje del artículo 149.2 de la LC (actual apartado 4) en la Directiva 2001/23/CE del Consejo de 12 de marzo de 2001, por el Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Barcelona el 11 de diciembre de 2013 y resuelta mediante un auto de dicho Tribunal de 28 de enero de 2015, que se limita a recordar el contenido del artículo 5 de la misma subrayando el carácter estrictamente laboral de la cuestión.

En tercer lugar téngase en cuenta que la Sala de lo social del Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de octubre de 2014, ya ha declarado, contrariamente a lo dispuesto en el FD 3 del tantas veces citado auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de noviembre de 2007, que el Juez del concurso no es competente para determinar el alcance de la “sucesión de empresa”.

Y finalmente adviértase que, a la vista de esta sentencia, en las significativas Jornadas de Magistrados Especialistas en Mercantil (celebradas en Pamplona en noviembre de 2015), en relación a los problemas prácticos en la transmisión de la unidad productiva, la **mayoría de los asistentes** *“concluyeron que, tras la STS Sala de lo Social de 29 de octubre de 2014, que atribuye la competencia para la determinación de la subrogación de las cuotas de la seguridad social a la jurisdicción social, ya no cabe plantear esta cuestión en sede mercantil. De esta forma, la mayoría de los [Jueces] asistentes abogaron por la práctica de que el Juez del Concurso no se pronuncie sobre la cuestión en el auto de autorización de venta de la unidad productiva”*.

Pero sobre todo téngase en cuenta, según todo lo señalado hasta aquí, que el alcance del artículo 149.2 de la LC (actual apartado 4), sea cual sea este alcance, a la postre se circunscribe al ámbito laboral y de la seguridad social, y por tanto, no puede servir de fundamento para la exclusión de la responsabilidad tributaria del adquirente de un inmueble integrado en el seno de una unidad productiva transmitida, por el IBI no satisfecho por el transmitente de la misma, tal como aquí se ha señalado, sin perjuicio, claro está, de la exoneración de las obligaciones tributarias a las que se refiere el artículo 42. 1. c) de la LGT.

Por lo cual,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso y confirmar las liquidaciones del IBI de los ejercicios 2013 y 2014 del inmueble situado en la Calle ..., derivadas del expediente de derivación de responsabilidad (hipoteca legal tácita), cuya satisfacción ha de correr a cargo de FI.