

Expedient: 65/15

El Consell Tributari, reunit en sessió de 5 de setembre de 2016, coneixent del recurs presentat per FI, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

- 1.- El 21 de juliol de 2014 van ser notificades a FI, les liquidacions de l'IBI corresponents als exercicis 2013 i 2014 de l'immoble situat al Carrer, derivades pel procediment de derivació de responsabilitat (hipoteca legal tàcita, es va denominar l'expedient) que havia incoat l'IMH.
- 2.- El 25 d'agost de 2014 FI va deduir recurs contra aquesta notificació circumscribint-ho a l'anul·lació de la *“liquidación realizada a FI [...] respecto del IBI relativo al año 2013, cerrando el expediente de hipoteca legal tácita [...]”*.
- 3.- Consta en l'expedient que des del 28 de novembre de 2007 i fins a l'11 de febrer de 2014, data en què ho va adquirir FI, la propietària de l'immoble citat havia estat C. En conseqüència, i aquest és un fet no controvertit aquí, el subjecte passiu (l'obligat principal) de l'IBI dels exercicis 2013 i 2014 era C. No obstant això, C no va satisfer aquests deutes tributaris en el seu moment.
- 4.- La recurrent, FI, havia adquirit l'immoble de referència en la data citada de 2014 com a conseqüència de l'execució del pla de liquidació aprovat, mitjançant l'auto del Jutjat del Mercantil núm. 2 de Barcelona, de 17 de setembre de 2013, en el concurs voluntari de C.
- 5.- En el seu recurs FI addueix, en síntesi, que la responsabilitat per pagament dels deutes tributaris de l'IBI indicat, i que l'Administració tributària pretén assignar-li, no es correspon ni amb el que es disposa en el citat auto d'aprovació del pla de liquidació, ni amb els termes de l'oferta formulada per a l'adquisició dels actius conforme a la subhasta prevista en aquest pla, ni amb l'establert en l'auto final determinant de la seva adjudicació de data 18 de desembre de 2013, ni tampoc amb el recollit en l'escriptura pública de compravenda d'11 de febrer de 2014 corresponent, ja que en tot això es disposava que l'immoble al·ludit es transmetia lliure de càrregues i gravàmens i que l'adquirent del mateix no assumiria deute alguna del venedor i,

per descomptat, tampoc la derivada d'aquest impost municipal. A més la recurrent sosté que la pretensió de l'Administració tributària municipal és contrària als principis de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal (d'ara endavant LC), al seu article 149.2 i 155.3 en relació al 90.1.1º i a l'article 42 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (d'ara endavant LGT).

6.- En l'expedient figura escrit de manifestacions de FI de 5 de setembre de 2014 en el qual aquesta entitat deixa constància que, a l'empara de l'article 14.2.i) del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març (d'ara endavant TRLRHL), va procedir a sol·licitar la suspensió dels actes impugnats, comprensius de l'IBI dels exercicis 2013 i 2014, mitjançant l'oportú aval bancari, atès que l'Administració tributària municipal no havia acceptat que satisfés el pagament de l'IBI corresponent a l'exercici 2014 i que la suspensió es circumscrivís a l'IBI de 2013.

7.- L'IMH proposa la desestimació del recurs

FONAMENTS DE DRET

Preliminar.- Per a la resolució d'aquest recurs convé detallar, conforme al que consta en aquest expedient, les circumstàncies que envolten l'adquisició per la recurrent de l'immoble situat al Carrer, i que constitueix l'objecte tributari de l'IBI dels exercicis 2013 i 2014 reclamat per l'Administració.

La venedora d'aquest immoble, antiga propietària del mateix i subjecte passiu de l'IBI corresponent als exercicis 2013 i 2014, va ser declarada en concurs de creditors voluntari el 6 de març de 2013¹.

La massa activa d'aquest concurs, xifrada en 184.171.015,95 Euros, estava composta principalment per l'immoble citat, valorat en 181.768.000,00 Euros, i per un projecte d'arquitectura per a la seva remodelació a fi de destinar-ho a ús residencial, valorat en 2.234.184,52 Euros. Per aquesta circumstància aquest projecte i l'immoble formaven un tot indivisible, havent-se de realitzar (alienar) conjuntament.

¹ Com a conseqüència d'això, en aquest concurs el crèdit municipal per l'IBI de l'exercici 2013 als efectes concursals havia de ser qualificat com a crèdit amb privilegi especial *ex* article 90.1.1º de la LC, per les raons que es diran més endavant, mentre que el crèdit municipal per l'IBI de l'exercici 2014 que s'arribés a generar, havia de considerar-se com a crèdit contra la massa del mateix *ex* article 84.2.10º de la LC.

El 27 de maig de 2013 es va procedir a l'obertura de la fase de liquidació del concurs de C, i en el necessari pla de liquidació proposat per l'administració concursal, conforme a l'establert per l'article 148 de la LC, datat l'1 de juliol de 2013, es va preveure la realització de la massa activa per alguna de les següents formes, a seguir per aquest ordre: (i) la venda directa mitjançant subhasta, o (ii) l'adjudicació a les entitats bancàries titulars del crèdit hipotecari que gravava l'immoble que aquí interessa o, finalment, (iii) la subhasta judicial.

La venda directa, per subhasta, que va ser el procediment mitjançant el qual es va dur a terme la realització dels actius (de l'immoble juntament amb el projecte arquitectònic), s'havia conformat expressament en el pla de liquidació formulat per l'administració concursal al disposat a l'article 155.3 de la LC. Aquest article, com és sabut, disposa:

“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”.

L'immoble citat estava gravat expressament amb una hipoteca a favor de diverses entitats en garantia d'un crèdit que ascendia a 173.925.000,00 Euros. El pla de liquidació proposat només al·ludia a aquesta hipoteca i la referència en aquest pla a l'article esmentat significava simplement que el Jutge del concurs podia autoritzar-ho establint que qui licités per l'adquisició dels actius de C (l'immoble conjuntament amb el projecte arquitectònic) pogués oferir adquirir-los tant amb subsistència d'aquest gravamen, subrogant-se en l'obligació de la concursada enfront dels titulars d'aquest crèdit garantit, com a lliure d'aquesta càrrega i, lògicament, per un preu superior en aquest cas l'administració concursal hauria de destinar la quantitat que rebés de l'adquirent a satisfer als creditors garantits amb la hipoteca (atès que

eren creditors que gaudien d'un crèdit amb privilegi especial a efectes concursals ex article 90.1.1º LC).

Per aquest motiu en el pla de liquidació proposat (p. 7 del pla) s'assenyalava que en el procediment de venda directa mitjançant subhasta els eventuais oferents havien de manifestar la seva intenció de subrogar-se en el “privilegio que grava la finca” o no, als efectes del previst a l'article 155.3 de la LC.

A més en el pla de liquidació proposat s'al·ludia a totes les despeses i impostos “derivados de la compraventa” (o de la “transmisión”, també es deia), per assenyalar que, en qualsevol cas, i amb independència de qui fos el subjecte legalment obligat, aquestes despeses i impostos serien a càrrec de l'oferent (adjudicatari o adquirent). I expressament s'indicava que l'oferta econòmica que es formulés havia de preveure “un import a tanto alzado d'1.181.229,20 Euros, para atender el pago de la plusvalía municipal” –un tribut clarament derivat de la compravenda i el subjecte passiu de la qual és el venedor– “ y demás pagos que debiera atender la concursada como consecuencia de la enajenación” (p. 6 del pla). Per tant, aquí, ni explícita ni implícitament res es deia de l'IBI degut de l'exercici 2013, atès que aquest tribut de cap manera pot considerar-se com un pagament (impost) “derivat” o “conseqüència” de l'alienació de l'immoble.

No obstant això, i això convé destacar-ho per la centralitat que ocupa en les al·legacions de la recurrent, en el pla de liquidació proposat es manifestava (p. 9 del pla):

“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.”

Encara que tornarem més endavant sobre això, convé advertir ja d'entrada que en l'article citat, en la redacció vigent aplicable al present cas, no hi havia referència alguna als deutes tributaris, de la mateixa manera que tampoc la hi ha en la redacció actual del seu equivalent

apartat 4 del mateix article 149, després de les ulteriors reformes de la LC². Aquest article només se circumscriu a l'àmbit laboral³ en els següents termes:

“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 obstant això, en l'acte d'aprovació del pla de liquidació de C dictat el 17 de setembre de 2013 pel Jutge del concurs, a la vista de les observacions formulades pels creditors al pla proposat inicialment per l'administració concursal (ex article 148 LC) i especialment, a la vista de les quals havia formulat l'Ajuntament de Barcelona, es va disposar el següent:

“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.”

² Ens referim a la reforma de l'article 149 de la LC produïda pel Reial decret-llei 11/2014, de 5 de setembre, de mesures urgents en matèria concursal i que va entrar en vigor el 7 de setembre de 2014, no aplicable, per tant, al procediment concursal que aquí ens ocupa (ja que, per la qual cosa aquí resulta significatiu, segons la Disposició Transitòria Primera 1 del Reial decret-llei citat, aquesta reforma s'aplicava als procediments concursals en tramitació en els quals no s'hagués emès l'informe de l'administració concursal el 7 de setembre de 2014, data de la seva entrada en vigor). Aquesta reforma com s'al·ludeix en el text, només es va limitar a afegir l'expressió “y de Seguridad Social” a la primera frase de l'apartat 2 de l'article 149 de la LC, quedant aquesta primera frase redactada així: “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 duta a terme per la Llei 9/2015, de 25 de maig, de mesures urgents en matèria concursal, s'ha circumscriu aquí a traslladar aquesta redacció del punt 2 de l'article 149 de la LC al punt 4 d'aquest mateix article.

³ I després també a l'àmbit “de la seguridad social” en els termes assenyalats en la nota anterior.

Una vegada aprovat el pla de liquidació es va procedir a la seva materialització. A la subhasta convocada a aquest efecte només va concórrer com a oferent la societat R, societat casualment també en concurs de creditors des del 27 de març de 2013, però atès que complia els requisits establerts, mitjançant auto de 18 de desembre de 2013 el Jutge del concurs va autoritzar l'adjudicació dels actius de C a aquesta única oferent, lliures de càrregues i afeccions, “*sin sucesión de la adjudicataria en ninguna deuda o responsabilidad (ni fiscal, ni de seguridad social, ni de naturaleza alguna)*”, tal com, a més, havia exigit R també en la seva oferta.

L'auto d'adjudicació citat va ser objecte d'aclariment el 9 de gener de 2014⁴ a fi d'autoritzar a R la transmissió de la seva condició d'adjudicatària a una societat de nova constitució en els mateixos termes en què li havien estat adjudicats els actius de C. Aquesta societat, finalment adjudicatària, va ser l'ara recurrent FI.

L'11 de febrer de 2014 es va atorgar l'escriptura de compravenda dels actius de C (l'immoble i el projecte d'arquitectura per a la seva remodelació, la qual cosa, en conjunt devia ser considerat com a unitat productiva a l'efecte de la pretesa aplicació de l'article 149 de la LC). Els extrems rellevants d'aquesta escriptura pública per al present recurs són:

- a) D'una banda en ella el venedor manifestava que “ *el inmueble está libre de toda clase de carga y gravamen*” excepte per la hipoteca, abans indicada, a favor de diverses entitats en garantia d'un crèdit de 173.925.000,00 Euros (hipoteca que havia de ser cancel·lada com a conseqüència de l'adjudicació), així com per diverses servituds i afeccions irrellevants per a aquest expedient.
- b) D'altra banda també es manifestava que, en relació a l'IBI, s'havia d'estar “*al Auto de Adjudicación y al Auto de Aclaración*”, igualment abans al·ludits, conforme als quals “*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 obstant això, paradoxalment, el Notario autorizante assenyalava, immediatament a continuació, el següent: “*Advierto además a la parte adquirente de lo dispuesto en el artículo 64 del*

⁴ En aquesta data ja s'havia meritat l'IBI corresponent a l'exercici 2014, mes com la propietat de l'immoble encara no s'havia transmès, el subjecte passiu seguia sent C i el crèdit de l'Administració municipal havia de considerar-se com a crèdit contra la massa *ex* article 84.2.10º de la LC, com ja hem dit.

*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) A més, en la clàusula 1, a l'apartat relatiu als termes de la compravenda, les parts van convenir que la transmissió de l'immoble no implicava “*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) Finalment, en la clàusula 6, a l'apartat relatiu a altres impostos o tributs i impost de béns immobles, després de declarar que l'obligació de pagar la liquidació d'aquest últim impost relativa a l'exercici 2014 corresponia al venedor, les parts van disposar que, no obstant això, seria satisfeta “*pro rata temporis*”, de manera que la part de la liquidació idealment corresponent als 42 primers dies d'aquest exercici (fins a la data d'atorgament de l'escriptura pública de referència, l'11 de febrer de 2014, com hem dit) l'assumiria C (això és, 65.268,42 Euros) i la part restant la compradora. No obstant això les parts van establir també que la totalitat de la liquidació seria a càrrec d'aquesta última, de manera que la compradora lliuraria a la venedora els 65.268,42 Euros al·ludits com a part del preu de la compravenda i la resta de la liquidació de l'IBI de 2014 seria satisfet per la compradora “*directamente a la administración correspondiente para lo que el Vendedor [havia de] remitir[] al Comprador los correspondientes recibos para proceder al pago*”. L'apartat es tancava novament amb una manifestació relativa a l'exoneració de tota responsabilitat per qualsevol import de naturalesa laboral, de la seguretat social o fiscal, “*devengado (total o parcialmente) con carácter anterior a la fecha de otorgamiento de esta escritura*”.

Primer.- L'expedient de derivació de responsabilitat (hipoteca legal tàcita) incoat a FI que aquí aquesta entitat impugna, comprèn les liquidacions dels exercicis 2013 i 2014 de l'IBI corresponent a l'immoble situat al Carrer...

⁵ A tenor d'aquest article, aquest advertiment servia per recordar a les parts, entre altres coses que en els supòsits, com el present “*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*”.

Tanmateix, com s'ha deixat dit en els Antecedents, la recurrent només sol·licita l'anul·lació de la liquidació de l'exercici 2013. La causa d'aquesta reclamació parcial rau, amb tota probabilitat, en l'última circumstància que acabem de recollir en el Fonament anterior; això és, que en l'escriptura pública d'11 de febrer de 2014 per la qual FI va adquirir l'immoble indicat, aquesta entitat va assumir convencionalment davant la venedora –subjecte passiu de l'IBI també de l'exercici 2014–, com hem descrit, la càrrega de satisfer aquesta liquidació, bé com a part del preu, bé directament a l'Administració tributària creditora. Consta a més a l'expedient la manifestació expressa de la temptativa de FI d'efectuar el pagament de la liquidació d'aquest exercici 2014, la negativa de l'Administració sobre aquest tema i la necessitat de consolidar-lo a l'efecte de suspendre l'execució corresponent a la vista d'aquest recurs.

Ara bé, per a la resolució d'aquest expedient tot això és irrellevant a la vista del que es disposa a l'article 17.5 de la LGT que prohibeix l'alteració convencional de les obligacions tributàries. Dit en altres termes, la responsabilitat, si escau, de FI davant l'Administració tributària municipal per l'IBI liquidat de l'objecte tributari assenyalat, tant de l'exercici 2013 com de l'exercici 2014, ha de fundar-se en estrictes raons tributàries i no en els eventuais acords que comprador i venedor hagin assolit sobre aquest tema.

Per aquest motiu, la qüestió que ha d'examinar-se exclusivament en aquest recurs resideix a determinar si, atès que, en virtut del que es disposa en els articles 63 i 75 del TRLRHL, el subjecte passiu de l'IBI dels dos exercicis indicats era C, en la mesura en què era titular del dret de propietat de l'immoble de referència el primer dia del corresponent període impositiu - ja que l'immoble no va ser transmès a FI fins a l'11 de febrer de 2014-, el fet que C no hagués satisfet aquest impost, implica que, en virtut d'aquesta transmissió, hagi de satisfer-ho l'adquirent, FI.

Doncs bé, malgrat les reiterades i persistents manifestacions de la recurrent, tal com hem vist en el Fonament preliminar anterior, sobre que l'immoble es va transmetre lliure de qualsevol càrrega o afecció i que l'adquirent no venia a succeir a la venedora en cap deute o responsabilitat de naturalesa alguna, ni aquestes manifestacions, ni les disposicions legals que addueix FI amb la mateixa finalitat poden exonerar-li dels deutes aquí reclamats.

Les raons que serveixen de fonament per a la conclusió que acabem d'avançar, resideixen, d'una banda en el mitjà singular amb el qual es ve a garantir en el nostre ordenament jurídic el

crèdit de l'Administració tributària local relatiu a l'IBI meritat, així com, d'altra banda, en la impossibilitat d'excloure d'aquest mitjà de garantia a l'adquirent de l'objecte tributari d'aquest impost en un procediment concursal a l'empara de l'establert en l'article 149.2 de la LC (actual article 149. 4 de la mateixa).

A exposar aquestes raons en l'ordre assenyalat dedicarem els dos Fonaments següents.

Segon.- El crèdit que ostenta l'Administració tributària local per l'IBI meritat (en el nostre cas per l'IBI dels exercicis 2013 i 2014 de l'immoble situat al Carrer...) gaudeix en general d'una tutela singular i complexa. Aquesta tutela opera al marge del procediment concursal, sense perjudici, és clar, que, declarat el concurs del deutor corresponent, s'afegeixi a aquesta tutela una certa particularitat.

La tutela singular i complexa de l'IBI meritat a la qual al·ludim està composta, com és conegut, per dues peces. La primera peça la constitueix l'afecció real de l'objecte tributari de l'IBI (l'immoble sobre el qual recau el dret real la titularitat del qual constitueix el fet imposable) al pagament del deute tributari corresponent, amb independència de qui sigui el titular del dret que constitueix el fet imposable en un moment determinat. El fonament directe i específic d'aquesta afecció és a l'article 64 del TRLRHL el qual, com anteriorment ja hem assenyalat, disposa en la seva primera frase: *“En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto”* es refereix a l'IBI, òbviament, ja que aquest article es troba a la Subsecció 2a, relativa a aquest impost, de la Secció 3a (dels impostos), del Capítol II (dels tributs propis), del Títol II (dels recursos dels municipis) 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”*.

Aquesta afecció de l'immoble al pagament del tribut es materialitza, amb independència de quina posició doctrinal s'adopti respecte de la seva naturalesa jurídica, en el fet que si el subjecte passiu no satisfà la seva obligació, l'ulterior adquirent del dret que constitueix el fet imposable, si és el cas –i que, per descomptat, no és subjecte passiu del tribut meritat anteriorment–, ha de saber que l'immoble sobre el qual es projecta el seu dret pot servir, mitjançant la seva execució, al pagament del deute del subjecte passiu.

Això, dit en els termes de la LGT, als quals al·ludeix el passatge final de l'article 4 del TRLRHL, significa que, per al cas en què el subjecte passiu ho sigui per ser titular del dret de propietat sobre un immoble (per aproximar-nos al cas que ens ocupa), l'ulterior adquirent de l'immoble afecte, de conformitat als articles 43.1.d) i 79.1 de la LGT, es converteix en responsable subsidiari del deute tributari amb aquest bé, la qual cosa comporta la possibilitat de veure executat l'immoble de la seva propietat, si no satisfà el deute de qui és el subjecte passiu.

Aquesta tutela de l'Administració tributària creditora de l'IBI mitjançant l'afecció real de l'objecte tributari corresponent, es complementa amb una segona peça constituïda per la denominada “hipoteca legal tàcita”, així enunciada i establerta a l'article 78 de la LGT amb caràcter general. En efecte, en aquest article es recull una garantia que, malgrat les imprecisions en la seva formulació que ha destacat la doctrina i del caràcter genèric de la seva enunciació, no hi ha el menor dubte que (i) abasta a l'IBI degut, (ii) té estructura de garantia real (hipotecària concretament, amb tot el que aquesta qualificació significa en ordre a l'accessorietat, reipersecutorietat, *ius distrahendi* o poder d'execució i efectes *erga omnes*), (iii) per a la seva eficàcia no precisa d'inscripció en registre algú, i (iv) a més, finalment, és una garantia privilegiada en la seva exigibilitat atès que el creditor al qual beneficia (l'Administració tributària local) va sempre per davant de tots els altres creditors en el cobrament, fins i tot per davant dels creditors dotats de garanties també reals. I és que amb el títol de “*Hipoteca legal tàcita*” l'article 78 de la LGT citat disposa el següent: “*En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público*” –l'IBI és indubtablement un tribut d'aquest gènere– “*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*”.

Aquest reforçament del crèdit tributari derivat de l'IBI meritat, que, amb la hipoteca legal tàcita, també es fa gravitar exclusivament sobre l'objecte tributari (sobre el seu valor i sobre la possibilitat / amenaça de la seva realització), és clarament útil i suficient per a l'Administració tributària local creditora quan aquesta Administració concorre amb altres creditors del subjecte passiu; però és també útil per a aquesta Administració creditora, quan la titularitat del dret de propietat sobre l'immoble, que constitueix el fet imposable de l'IBI, es transmet a un tercer, gràcies a la reipersecutorietat que permet la hipoteca legal tàcita. L'article 74.4 del

Reglament general de recaptació, aprovat pel Reial decret 939/2005, de 29 de juliol⁶, procura l'eficàcia immediata d'aquest últim extrem, i és la disposició que constitueix el fonament de la resolució aquí impugnada, juntament amb l'article 78 de la LGT citat. En aquest aspecte aquesta garantia se solapa amb el poder derivat de l'afecció real de l'article 64 del TRLRHL abans examinada.

Les dues peces que integren la tutela singular i complexa de la qual gaudeix l'Administració tributària local, descrites en síntesi fins a aquí, subsisteixen quan els obligats corresponents són declarats en concurs (bé sigui el subjecte passiu, bé sigui qui hagi resultat responsable subsidiari). Quan això ocorre és clar que el procediment concursal ha de coordinar-se amb aquesta tutela. Per raons evidents la nostra anàlisi ha de dirigir-se aquí al cas en què el deutor declarat en concurs sigui el subjecte passiu de l'IBI (C) i no l'eventual responsable subsidiari (FI).

Doncs bé, en termes generals el crèdit tributari per l'IBI meritat i no satisfet abans de la declaració del concurs, una vegada declarat aquest, donada la hipoteca legal tàcita que ho garanteix, s'ha de classificar en el concurs del subjecte passiu com un crèdit que gaudeix d'un “privilegi especial” sobre l'immoble (l'article 90 de la LC disposa, com se sap, que són crèdits amb privilegi especial, “*los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados*”), i, per tant, com un crèdit que gaudeix d'una garantia immobiliària executable en els termes de l'article 56 de la LC (això és, a qualsevol moment del concurs, si el bé gravat no pertany al conjunt de “*los bienes del concursado que resulten necesarios para la continuidad de su actividad profesional o empresarial*” o, si pertany a aquest conjunt, “*hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación*”), sense perjudici, és clar, que l'administració concursal decideixi satisfer el crèdit garantit amb càrrec a la massa, sense execució del bé gravat, segons disposa l'article 155.2 de la LC. Per a tot això, donat el caràcter “tàcit” de la

⁶ Aquest article disposa: “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”.

hipoteca legal referida, no es precisa formalitat alguna (l'apartat 2 de l'article 90 de la LC, disposa que els crèdits que poden ser classificats en la categoria de crèdits amb privilegi especial, en la majoria dels 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 tot això afecta al crèdit per l'IBI de l'exercici 2013 de l'immoble situat al Carrer... , que ostenta l'Administració tributària davant C, atès que aquest IBI es va meritjar l'1 de gener de 2013 i el concurs de l'entitat titular en aquesta data del dret de propietat sobre aquest immoble no va ser declarat fins al 27 de març d'aquest mateix any.

El crèdit tributari per l'IBI meritjat durant el concurs del subjecte passiu també segueix estant tutelat mitjançant el sistema singular i complex que abans hem assenyalat, i, per tant, donada la hipoteca legal tácita que ho garanteix, el crèdit per aquest IBI hauria de ser classificat també com un crèdit amb “privilegi especial”. Ara bé, en la mesura en què es tracta d'un crèdit que resulta d'una obligació nascuda de la llei amb posterioritat a la declaració del concurs, l'article 84.2.10º de la LC li dóna un tracte especial, conceptuant-ho, com tots els crèdits nascuts d'aquesta manera, com a “crèdit contra la massa”, la qual cosa significa que, sense perjudici de la garantia real que també ho tutela, ha de ser satisfet amb la immediatesa i en els termes que deriven avui dels apartats 3 i 4 de l'article 84 de la LC, tret que la massa activa del concurs sigui insuficient per al pagament d'aquests crèdits contra la massa, en aquest cas caldrà estar a l'establert en l'article 176 bis de la LC.

Aquest és el supòsit del crèdit per l'IBI de l'exercici 2014 de l'immoble situat al Carrer... , que ostenta l'Administració tributària davant C.

Ara bé, en qualsevol cas ha d'estar clar també que la tutela singular i complexa del crèdit que ostenta l'Administració tributària local per l'IBI meritjat que venim assenyalant, de la mateixa manera que subsisteix, coordinat amb el procediment concursal del subjecte passiu de la forma que acabem d'indicar, també subsisteix i desplega la seva eficàcia si el subjecte passiu no ho satisfà en el marc d'aquest procediment o si el titular del dret que constitueix el fet imposable ho transmet a un tercer.

En el nostre cas això últim és el que ha succeït i la recurrent, que és l'adquirent de l'immoble que constitueix l'objecte tributari de l'IBI dels exercicis 2013 i 2014, en el nucli de la unitat productiva adjudicada, pretén, a l'empara de l'article 149.2 de la LC (actualment apartat 4), que tot gravamen o afecció en tutela d'aquest crèdit tributari s'ha dissipat.

Dóna peu a això la declaració del Jutge del concurs en l'auto d'aprovació del pla de liquidació de C dictat el 17 de setembre de 2013, reproduïda en el Fonament Preliminar, conforme a la qual, i en relació al pagament de l'IBI que la concursada tenia pendent en aquesta data (això és, el de l'exercici 2013), *“tal y como manifiesta la Administración concursal al haber sido ya notificado se atenderá conforme a lo dispuesto en la Ley concursal”*.

Doncs bé, en sentit estricte aquesta declaració del Jutge del concurs només significa que l'Administració concursal havia de satisfer aquest crèdit com un crèdit beneficiat d'un privilegi especial sobre l'immoble, i res més, tal com hem vist. La circumstància que no va ser satisfet aquest crèdit permet activar la tutela singular i complexa de la hipoteca legal tàcita i de l'afecció real en tota la seva extensió, tal com ho ha efectuat l'Ajuntament de Barcelona.

És cert que també en aquest auto el Jutge del concurs assenyala, atenent a l'establert en el pla de liquidació 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”*, i això pot ser entès com que l'adquirent no assumeix cap responsabilitat fiscal de gènere algú, en la mesura en què, tal com hem deixat assenyalat en el Fonament Preliminar, en el referit pla de liquidació aprovat es deia: *“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.”*

Doncs bé a demostrar que aquesta última manifestació del Jutge del concurs no pot ser interpretada en el sentit que pretén la recurrent i menys encara en relació als deutes derivats de l'IBI dels exercicis 2013 i 2014 de l'immoble situat al Carrer... , dedicarem el Fonament següent i últim.

Tercer.- La qüestió que aquí ha de resoldre's, per tant, és la de determinar si la tutela singular i específica del crèdit de l'Administració tributària local per l'IBI meritat (l'afecció real de l'objecte tributari i la hipoteca legal tàcita sobre el mateix, especialment en l'extrem de la reipersecutorietat que aquesta garantia comporta) pot dissipar-se si la titularitat del dret que

constitueix el fet imposable (aquí la del dret de propietat de l'immoble), en comptes de transmetre-la un subjecte passiu que no es troba en concurs, l'efectua un deutor en concurs i en el marc del mateix.

En termes més concrets, tal com ho planteja la recurrent, la qüestió és saber si la condició de responsable subsidiari de la satisfacció del crèdit de l'Administració tributària local per l'IBI meritat i no satisfet pel subjecte passiu transmissor de l'immoble en la qual es col·loca l'adquirent del mateix, ha d'esvair-se si l'alienació de l'immoble es produeix per un deutor en concurs, inclòs en la transmissió d'una unitat productiva, i a l'empara del previst a l'article 149.2 de la LC (actualment apartat 4).

Abans de res recordi's que aquest article està situat en seu de liquidació concursal i estableix regles per a les operacions d'alienació dels actius del deutor, recomanant, abans de res, com a regla 1a, lògicament per fer màxim el seu valor en benefici dels creditors, que el conjunt dels establiments, explotacions i qualsevol altres unitats productives de béns o de serveis pertanyents a aquell, s'alienin “como un todo”. Doncs bé, quan això ocorre, l'apartat 2 de l'article citat (actual apartat 4), ja sabem que disposa:

“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”.

Es tracta d'un article que es projecta exclusivament sobre el plànol de les relacions laborals i la seguretat social i delimita, en aquest àmbit, l'abast possible de la subrogació de l'adquirent en les responsabilitats del transmissor de la unitat productiva sobre aquest tema, amb la finalitat de trobar un punt d'equilibri entre el principi de conservació de l'empresa i la tutela

⁷ Vegeu la nota 2 anterior per a l'origen d'aquesta referència.

dels drets dels treballadors, conseqüència de l'establert a l'article 5 de la Directiva 2001/23/CE del Consell de 12 de març de 2001, sobre l'aproximació de les legislacions dels Estats membres relatives al manteniment dels drets dels treballadors en cas de traspassos d'empreses, de centres d'activitat o de parts d'empreses o de centres d'activitat, article del qual l'article 149.2 de la LC (actual apartat 4) és transposició.

Tenint en compte aquest antecedent i atenent a la seva mera lectura és evident que gens diu aquest article sobre els deutes tributaris del transmissor, i en aquest sentit és un article que posseeix una certa coherència amb l'article 42.1.c) de la LGT, el qual, en canvi, s'ocupa de delimitar en aquest altre àmbit, el tributari, la successió en els deutes corresponents.

En efecte aquest article, a semblança del citat article 149 de la LC sobre les relacions laborals i la seguretat social, disposa d'una banda que, en qualsevol cas, són responsables solidaris les persones o entitats que succeeixin per qualsevol concepte en la titularitat o exercici d'explotacions o activitats econòmiques, per les obligacions tributàries concretes de l'anterior titular i derivades del seu exercici, més d'altra banda adverteix que aquesta previsió de solidaritat *“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”*.

Ara bé, noti's sobretot que aquest alliberament de responsabilitat tributària per al cas de les transmissions “concursoales” se circumscriu a les *“obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”*, la qual cosa inequívocament no es refereix a les obligacions derivades de l'IBI, el qual no és un impost de l'exercici de les activitats econòmiques del transmissor. Aquesta circumstància ve a explicar àdhuc més la immunitat al procediment concursal de la qual gaudeix la tutela singular i complexa del crèdit derivat d'aquest tribut, com hem destacat en el Fonament anterior.

Ara bé és cert que existeix una resolució judicial que sosté una interpretació àmplia de l'article 149.2 de la LC (actualment apartat 4), en virtut de la qual el Jutge del concurs estaria habilitat, en cas de transmissions d'unitats econòmiques en el marc liquidatori al que es refereix aquest article, per establir l'abast de l'exoneració de responsabilitat que en ell es conté, podent arribar aquesta exoneració fins i tot a qualsevol gènere d'obligacions de caràcter laboral, de la seguretat social o tributàries. Es tracta de l'auto, que no de la sentència, de 29 de novembre de

2007 de l'Audiència Provincial de Barcelona, citada pel Jutge del concurs de C en la seva resolució aprovatòria del pla de liquidació.

D'entrada cal dir que aquest auto només es refereix *obiter dicta* a la no subrogació de l'adquirent en els deutes tributaris del transmissent d'unitats productives en la liquidació concursal, i citant al respecte l'article 42. 1 c) de la LGT el qual, com acabem de recordar, afecta a tributs diferents de l'IBI (vegeu FD 2on de l'auto citat).

Però és que a més resulta que, novament, aquest auto se circumscriu a l'àmbit laboral i de la seguretat social, desestimant una demanda de la Tresoreria de la Seguretat Social la pretensió de la qual era que no s'exonerés a l'adquirent d'una unitat productiva en el pla de liquidació del deutor concursat dels deutes que aquest tenia davant la seguretat social (*rectius* que de la “sucesión de empresa” que comportava el pla de liquidació s'excloués només, de conformitat a la literalitat de l'article 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*” i no, en canvi, com es disposava en aquest pla, els deutes amb la Tresoreria de la Seguretat Social existents).

L'auto citat, d'una banda, va interpretar en sentit ampli el llavors apartat 2 de l'article 149 de la LC en els següents termes:

“En este contexto [el de l'article 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)

I d'altra banda va assenyalar que el Jutge del concurs era el competent per delimitar l'abast de la “sucesión de empresa” –això és, allò en el que se subroga i en el que no se subroga l'adquirent de la unitat productiva– en els següents termes:

“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)

Doncs bé, aquesta doctrina, manca de fonament sòlid i menys en l'actualitat. En primer lloc, observi's com, per sortir al pas d'aquesta interpretació àmplia de l'article 149.2 de la LC amb la qual, segons aquesta doctrina, es permetia al Jutge del concurs que exonerés a l'adquirent dels deutes relatius a la seguretat social, la reforma de la LC de 2014 que hem descrit en l'anterior nota 2, amb efectes merament aclaridors, va afegir l'expressió “y de Seguridad Social” a la primera frase de l'apartat 2 de l'article 149 de la LC. Vegeu il·lustrativament l'auto de 25 de setembre de 2015 de l'Audiència Provincial de Cantàbria el qual, per a un cas similar a l'examinat per l'Audiència Provincial de Barcelona en 2007, ja en el context d'aquesta reforma però sense aplicar-la per raons de transitorietat, va efectuar una interpretació radicalment contrària d'aquest article 149.2 de la LC. Aquest fragment del FD 3o de l'auto de l'Audiència Provincial de Cantàbria és absolutament il·lustratiu:

“Este precepto [es refereix, és clar a l'article 149.2 de la LC citat] 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 segon lloc recordi's que la interpretació d'aquest article mantinguda per l'auto de 29 de novembre de 2007 de l'Audiència Provincial de Barcelona –auto al que al·ludeix tant el Jutge del concurs com la recurrent en suport de la seva pretensió–, no pot considerar-se que sempre hagi estat pacífica. La prova resideix en la petició de decisió prejudicial plantejada davant el Tribunal de Justícia de la Unió Europea sobre l'encaix de l'article 149.2 de la LC (actual apartat 4) en la Directiva 2001/23/CE del Consell de 12 de març de 2001, pel Jutjat del Mercantil núm. 3 de Barcelona l'11 de desembre de 2013 i resolta mitjançant un auto d'aquest Tribunal de 28 de gener de 2015, que es limita a recordar el contingut de l'article 5 de la mateixa subratllant el caràcter estrictament laboral de la qüestió.

En tercer lloc tingui's en compte que la Sala social del Tribunal Suprem, en la seva sentència de 29 d'octubre de 2014, ja ha declarat, contràriament al que es disposa en el FD 3 del tantes vegades citat auto de l'Audiència Provincial de Barcelona de 29 de novembre de 2007, que el Jutge del concurs no és competent per determinar l'abast de la “sucesión de empresa”.

I finalment adverteixi's que, a la vista d'aquesta sentència, en les significatives Jornades de Magistrats Especialistes en Mercantil (celebrades a Pamplona al novembre de 2015), en relació als problemes pràctics en la transmissió de la unitat productiva, la majoria dels assistents *“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 [Jutges] 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”*.

Però sobretot tingui's en compte, segons tot l'assenyalat fins aquí, que l'abast de l'article 149.2 de la LC (actual apartat 4), sigui el que sigui aquest abast, fet i fet se circumscriu a l'àmbit laboral i de la seguretat social, i per tant, no pot servir de fonament per a l'exclusió de la responsabilitat tributària de l'adquirent d'un immoble integrat en el si d'una unitat productiva transmesa, per l'IBI no satisfet pel transmissor de la mateixa, tal com aquí s'ha assenyalat, sense perjudici, és clar, de l'exoneració de les obligacions tributàries a les quals es refereix l'article 42. 1. c) de la LGT.

Per tot això,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs i confirmar les liquidacions de l'IBI dels exercicis 2013 i 2014 de l'immoble situat al Carrer... , derivades de l'expedient de derivació de responsabilitat (hipoteca legal tàcita), la satisfacció de la qual ha de ser a càrrec de FI.