

■ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga)

■ Sentencia de 27 de julio de 2003.

■ **IBI: derecho de afección; previo agotamiento de la vía recaudatoria contra el deudor principal.**

El artículo 76 de la Ley 39/1988, RHL, cuando regula el derecho de afección de los bienes al pago del IBI, hace una remisión al artículo 41 de la LGT (Ley 230/1963) a partir de lo cual se abre la polémica sobre el alcance de aquella remisión, pues en uno casos los tribunales la interpretan de forma que debe exigirse la declaración de fallido del deudor principal (entre otras la STSJ de Valencia de 22 de diciembre de 2000 o la del TSJ de Cataluña de 2 de noviembre de 2000), mientras que en otros supuestos se atiende a su naturaleza de derecho de afección por lo que no se exige esta previa declaración de fallido del deudor principal como afirma la sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 20 de diciembre de 2000 (P: Ilmo. Sr. Lago Montero) que sostiene que no se trata de un supuesto de responsabilidad sino de derivación de la acción recaudatoria por lo que no es preciso agotar la acción contra el deudor principal.

En este debate incide la sentencia que transcribimos y que reproduce los criterios que el mismo Tribunal adoptó en la de 28 de septiembre de 2001 que trae a colación, además, otra serie de pronunciamientos de diversos tribunales en los que se aprecian las diferencias existentes en la cuestión.

El TSJ de Andalucía, se inclina por exigir el agotamiento de la acción recaudatoria contra los deudores principales y hasta su declaración de fallidos, lo que parece ir más allá de lo sustentado en los distintos fallos que se invocan en apoyo de la solución adoptada.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- *La liquidación antes referida es la correspondiente al impuesto sobre bienes inmuebles por los ejercicios de los años 1990 a 1994, ambos inclusive, y adeudados por los anteriores propietarios de los inmuebles (...), y sin que por parte del Ayuntamiento demandado se completara la vía ejecutiva contra el sujeto pasivo principal con la declaración de fallido, actos cuya ausencia debe determinar la nulidad del expediente instruido y de su resolución final, como se pretende, pudiéndose fundar esta solución en las consideraciones de esta Sala vertidas en su sentencia de fecha 28 de septiembre de 2001, en un recurso entre las mismas partes y con el mismo objeto litigioso que se pasa a extractar:*

« (...) El alcance de la afección de bienes al pago del IBI, previsto en el artículo 76 LHL, en relación con el artículo 41 de la LGT ha sido objeto de diversos pronunciamientos de varios Tribunales Superiores de Justicia y también de nuestro más Alto Tribunal. Doctrina que pasamos a resumir.

Como señala el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 16 de septiembre de 1996 (...) nos hallamos ante el ámbito de aplicación del artículo 76 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles dispone una singular afección de bienes al pago de las deudas tributarias y recargos pendientes por razón de esa figura impositiva, en los términos establecidos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria.

Ahora bien, debiéndose sujetar la Administración a los trámites y garantías procedimentales de inexcusable observancia para el buen fin de la vía de apremio seguida, se hace preciso destacar lo siguiente:

- 1) Efectivamente en el caso que nos ocupa la responsabilidad se produce, por previsión expresa de la Ley, respecto a quienes no participando inicialmente en la relación jurídico-tributaria se convierten con posterioridad en obligados al pago. Ahora bien, de ello inferir, en todo caso, una suerte de responsabilidad solidaria o de una facultad de opción de la Administración para abandonar en cualquier momento la vía de apremio seguida contra el deudor principal para derivar su actuación frente al responsable por afección es una conclusión que dista mucho de poderse estimar procedente al no poderse desvirtuar injustificadamente el artículo 37.2 de la Ley General Tributaria y disposiciones concordantes.
- 2) (...) lo decisivo es atender a si para poder hacer efectivo ese derecho al cobro sobre los correspondientes bienes afectos resulta preciso haber agotado sin éxito la acción recaudatoria contra el sujeto pasivo y haber acordado la previa declaración de insolvencia. Desde esa perspectiva debe significarse que la conclusión afirmativa se alcanza por las siguientes razones:

- A) Desde la óptica de los dictados del artículo 41 de la Ley General Tributaria todo conduce a pensar que el presupuesto de hecho que utiliza -si la deuda no se paga- debe comprender, sin perjuicio del régimen establecido para aplazamientos y fraccionamientos del pago, tanto el pago en vía voluntaria como su satisfacción en vía de apremio y por tanto esa última debe agotarse con arreglo a Derecho.
- B) Si se dirige la atención al Reglamento General de Recaudación aprobado por el Decreto 3154/1968, de 14 noviembre, y se traen a colación sus artículos 12 -que remite al régimen establecido en el artículo 11 relativo a responsables subsidiarios- en relación con el 45 y artículos 102 y 108 en relación con los artículos 87 a 90, la conclusión anterior queda francamente reforzada en el sentido de que el pago y sus efectos tanto pueden darse en vía voluntaria como también en vía de apremio al extremo que la posición del adquirente de los bienes afectos se halla subordinada a la del deudor principal y en una situación, desde luego atendida su naturaleza, mucho más próxima a la del deudor subsidiario que la del solidario.
- C) (...) el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 diciembre, del que el artículo 37 -en especial en su párrafo 2, en cuanto remite al artículo 108- podría dar un cierto soporte a un cambio de planteamiento en el sentido de que agotados los plazos de ingreso de las deudas apremiadas cupiera dirigirse al denominado poseedor del bien afecto para que pague la deuda y si no paga ejecutar el bien sobre el que la afectación descansa.

No obstante, no es ésta la conclusión que se alcanza si se tienen en cuenta los inamovibles dictados del artículo 41 de la Ley General Tributaria que en nada abogan por una transmutación de la naturaleza y régimen de la afectación que nos ocupa (...)

Es así que el convencimiento recae en el mantenimiento de la necesidad de proceder a agotar los trámites de la vía de apremio para con el sujeto pasivo, de conformidad con las normas generales, en su caso hasta la correspondiente declaración de fallido para finalmente, sin perjuicio de la relevancia del previo trámite de audiencia, alcanzar el pronunciamiento de derivación de la acción administrativa para exigir el correspondiente pago. Como en el presente caso no consta esa tramitación, las pretensiones articuladas por la parte actora en este punto deben viabilizarse.

- 3) Pero es que a lo precedentemente expuesto cabe añadir un doble orden de consideraciones que tienen adecuada respuesta en el invocado artículo 37.2 del Reglamento General de Recaudación de 1990. De un lado, para las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicios 1992 y 1993, no consta debidamente acreditado que para el sujeto pasivo haya transcurrido el plazo señalado en el artículo 108 del meritado texto reglamentario (...)

En parecidos términos el Tribunal Superior de Justicia de Baleares (por todas sentencias de 11 de marzo de 1997: "En consecuencia, cuando como aquí ha ocurrido, se ha producido un cambio en la titularidad de la propiedad, el bien inmueble queda afecto al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siendo

exigible acto administrativo notificado reglamentariamente de derivación de la acción tributaria contra el bien afecto, previa declaración de fallido del sujeto pasivo, es decir, del propietario o titular en la fecha del devengo...

Pues bien, conforme resulta de lo previsto en el art. 41 de la Ley General Tributaria, como quiera que la derivación de la acción tributaria procede si la deuda no se paga, y no sólo cabe entender que no se paga cuando no se hace en período voluntario, sino si al fin no se consigue el pago, ha de llegarse a la conclusión de que el acuerdo de derivación sólo procede tras agotarse todo el procedimiento de apremio con el sujeto pasivo y resplandeciendo su insolvencia.

En efecto, si bien es cierto que el impago de la deuda a que se refiere el art. 41.1 de la Ley General Tributaria, considerado como presupuesto de hecho que impone la consecuencia jurídica de que sean los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria quienes respondan con ellos, por derivación de la acción tributaria, puede dar lugar a diversas interpretaciones contrapuestas, sin embargo, no cabe olvidar que pago no sólo es el que se efectúa en período voluntario sino también lo es la satisfacción de la deuda en el procedimiento de apremio, por lo que la responsabilidad del adquirente con el bien afecto se impone mediante acto administrativo de derivación de responsabilidad, lo que significa, como señaló la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 febrero 1995, «que el adquirente de bienes afectos está, respecto a la deuda tributaria garantizada por ellos, en una posición subordinada al deudor principal, más próxima, aunque su situación no sea la de un verdadero responsable del tributo, a la de responsable subsidiario que a la del solidario», precisando a continuación que «con toda claridad resulta esto del artículo 12.3 del Reglamento General de Recaudación de 1968 que remitía para la derivación de la acción administrativa en este caso al régimen establecido para el acto de derivación de la responsabilidad subsidiaria que requiere la previa declaración de insolvencia del deudor principal».

Por lo que respecta al contenido y alcance del artículo 41 de la LGT, podemos traer a colación también la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de noviembre de 1996, que sostiene que: "el artículo 37.2, en consonancia con el artículo 41 de la LGT, consagra como presupuesto de la derivación, no la previa declaración de insolvente o fallido del deudor principal, como en el caso del responsable subsidiario, acogible al beneficio de excusión, sino, simplemente, que la deuda no se pague en período voluntario ni en vía de apremio...

Incluso la jurisprudencia del Tribunal Supremo en base al desarrollo que de esta materia hacía el anterior Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 noviembre, sin perjuicio de admitir que la expresión "si la deuda no se paga", que aquel precepto contiene permite interpretaciones contrapuestas acerca del requisito de la previa declaración de insolvencia, no ve dudoso en modo alguno que el precepto implica un acto administrativo de derivación de responsabilidad, lo que significa que el adquirente de bienes afectos esté, respecto de la deuda tributaria garantizada por ellos, en una posición subordinada a la del deudor principal más próxima a la del responsable subsidiario que a la del solidario, aunque no sea un verdadero responsable del tributo (así SSTs 1 febrero 1995, por lo que debe examinarse si tal requisito incuestionable se ha dado en el caso enjuiciado en estos autos".

Y por último debe tenerse presente en referencia a esta cuestión la Sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1996 que al referirse al artículo 41 de la LGT ... aclara que: "Es claro, por tanto, que tal afección existía y que una vez pacificada la polémica acerca de su naturaleza jurídica, la doctrina moderna coincide mayoritariamente en considerarla como un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, pero sometido a ciertas limitaciones y a un procedimiento riguroso para su ejercicio (...). Sin embargo, y esto es muy importante, la afección referida, como derecho real administrativo, tiene la peculiaridad de ser una garantía subsidiaria, lo cual quiere decir que sólo puede ejercitarse sobre los bienes de un tercero, cuando la Hacienda no ha podido cobrar los débitos tributarios de los sujetos pasivos (...)"

Esta cuestión fue discutida en el debate parlamentario de la Ley General Tributaria, como consecuencia de una serie de enmiendas que propusieron añadir expresamente en el apartado 1, del artículo 41, que la responsabilidad por afección real sería subsidiaria. La ponencia no aceptó dichas enmiendas, pero dejó claro en su informe que «la ponencia estima que las enmiendas no son admisibles, porque este precepto contempla supuestos de afectación de bienes que deben garantizar las obligaciones correspondientes, sin perjuicio de que esa garantía sólo tenga efectividad -si la deuda no se paga-, según dice el precepto, lo que equivale al principio de subsidiariedad que las enmiendas proponen» (...)"

Esta sentencia viene, por tanto a incidir en la anterior de 26 de enero de 1995 que disponía: El elemento de interpretación gramatical del art. 41, 1 LGT parece por sí solo bastante ilustrativo, puesto que aunque la expresión "si la deuda no se paga", usada como presupuesto de hecho de la norma que impone como consecuencia jurídica que a los adquirentes de bienes afectos por la ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, puede admitir interpretaciones contrapuestas -el procedimiento de apremio se considera una consecuencia de la falta de pago (arts. 50 y 60 Reglamento de Recaudación de 1968) lo que parece implicar que pago es el efectuado en período voluntario, pero también se considera pago la satisfacción de la deuda en el procedimiento de apremio (arts. 102 y 108 del mismo Reglamento) no es dudoso la precisión de que dicha consecuencia se imponga por derivación de la acción tributaria puesto que ello implica un acto administrativo de derivación de responsabilidad y significa que el adquirente de bienes afectos está, respecto a la deuda tributaria garantizada por ellos, en una posición subordinada al deudor principal, más próxima, aunque su situación no sea la de un verdadero responsable del tributo, a la del responsable subsidiario que a la del solidario...

Pues bien, de acuerdo con la fundamentación expuesta en la doctrina jurisprudencial señalada anteriormente debemos concluir que la aplicación de la afección real del artículo 76 de la LHL en relación con el artículo 41 de la LGT precisa el agotamiento de todas las posibilidades de cobro por parte de la Administración tributaria frente al sujeto pasivo del IBI y que deben culminar, para que quede abierta la vía de la afección real del art. 76 LLHL, con la declaración de insolvencia de aquel deudor y es que una cosa es que el citado artículo 76 pretenda dotar de un instrumento eficaz para garantizar a las Haciendas Locales la recaudación de este tributo que no venía incluido en los supuestos del art. 74 de la LGT, y otra bien distinta es que dicha garantía sirva de cobertura para que pueda dirigirse directamente como si de un responsable solidario se tratase, contra el adquirente de un inmueble con deudas por el IBI pendientes.