

COMENTARIOS A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LINEAS PARA SU REFORMA

**HOMENAJE A
FERNANDO SAINZ DE BUJANDA**

VOLUMEN II

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

(Volumen II)

	<i>Páginas</i>
EL TIEMPO EN EL PAGO DE LA PRESTACIÓN TRIBUTARIA (art. 61), por Ignacio Pérez Royo	985
PRESCRIPCIÓN (arts. 64 a 67), por Adriana F. Martín Cáceres Universidad de La Laguna	1009
EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR COMPENSACIÓN (arts. 68 a 70), por Luis Mateo Rodríguez. Catedrático de Universidad	1045
LA HIPOTECA LEGAL TACITA EN GARANTIA DE DEUDAS TRIBUTARIAS (arts. 71 a 75), por Eugenio Simón Acosta, Catedrático de Derecho Financiero ...	1079
LA CONFIGURACIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO (art. 77), por Fernando Casana Merino, Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero. Universidad de Córdoba	1091
LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS DE CONTRABANDO Y LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL ORDENAMIENTO PENAL (art. 77), por Ana María Muñoz Merino, Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra	1115
INFRACCIONES SIMPLES (art. 78), por Isaac Merino Jara, Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura	1141
INFRACCIONES (art. 79), por Angel Aguallo Avilés. Universidad de Sevilla ..	1163
SANCIÓNES TRIBUTARIAS: CLASES, ÓRGANO COMPETENTE Y PROCEDIMIENTO PARA IMPONERLAS (arts. 80 y 81), por Francisco J. Magraner Moreno, Profesor de Derecho Financiero y Tributario. (Valencia)	1187
LA SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SU GRADUACIÓN (arts. 82 a 88), por Leonardo García de la Mora y Miguel Angel Martínez Lago, Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid	1211
SANCIÓNES: EXTINCIÓN (art. 89), por María Jesús Calatrava Escobar, Departamento de Derecho Financiero. Universidad de Granada	1267
ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN TRIBUTARIA (art. 90), por María José Fernández Pavés, Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho de la Universidad de Granada	1291
COMPETENCIA (arts. 91, 92 y 93), por Luis Mochón López, Departamento de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de Granada	1309
INCOMPETENCIA DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS (art. 94), por José V. Pedraza Bochóns, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia	1323

Depósito Legal: M-18-125-1991
I.S.B.N. (obra completa): 84-7196-928-9
I.S.B.N. (vol. II): 84-7196-929-7
N.I.P.O.: 101-90-315-X
Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Plaza de Canalejas, 3. C.P. 28014 Madrid (ESPAÑA)
Imprime: Solana e Hijos, Artes Gráficas, S.A.
Distribuye: Centro de Publicaciones. Ministerio de Economía y Hacienda.
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3 — Teléfono 227 14 37. C.P. 28005 Madrid

	<i>Páginas</i>
PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN: INICIACION. LA DECLARACIÓN (arts. 101, 102 y 104), por Francisco Hernández González, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Laguna	1339
LA DENUNCIA PÚBLICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO (art. 103), por Manuela Vega Herrero, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León	1355
RECLAMACIÓN EN QUEJA Y PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA (arts. 105 y 106), por Lluís Peñuelas i Reixach, Profesor Titular de Derecho Financiero. Universidad de Barcelona	1371
LAS CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN EN LA L.G.T. (art. 107), por Juan José Zornoza Pérez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha	1385
COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN (arts. 109 a 112), por Magín Pont Mestres.	1411
COMENTARIO AL ARTÍCULO 113 DE LA L.G.T., por José Ramón Ruiz García, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (La Coruña).....	1433
LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA (art. 114), por Carlos Palao Taboada	1449
PRUEBA, MEDIOS DE PRUEBA Y VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA. COMENTARIO AL ARTÍCULO 115 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, por Ana María Pita Grandal, Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago	1461
LAS PRESUNCIONES (arts. 116, 118 y 119), por Antonio M. Cubero Truyo Universidad de Sevilla	1483
LA PRUEBA DE CONFESIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (art. 117), por Ana María Pita Grandal, Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago	1503
LA LIQUIDACIÓN: LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS (art. 120), por Francisco Clavijo Hernández, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Laguna	1505
DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN (art. 121), por Antonio Martínez Lafuente ..	1535
LAS NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS (arts. 122, 123 y 125), por Ernesto Lejeune Valcárcel, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario	1549
LA NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS (art. 124), por María del Carmen Bollo Arocena, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario	1555
LA RECAUDACIÓN (arts. 126 y 127), por Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, Profesora Titular de Universidad (La Laguna).....	1569
PROCEDIMIENTO DE APREMIO Y SUS CONSECUENCIAS (art. 128), por Manuel González Sánchez. Universidad de Salamanca	1589
ALGUNOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RECAUDACIÓN EN VÍA DE APREMIO (arts. 129, 130, 138 y 139), por Amelia González Méndez, Profesora Titular de Derecho Financiero. (Santiago de Compostela)	1609

	<i>Páginas</i>
RECAUDACIÓN: EMBARGO DE BIENES (arts. 131, 132 y 133), por Germán Orón Moratal, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia	1627
ADJUDICACIÓN DE BIENES (art. 134), por Carmen Fernández González. Universidad de las Islas Baleares	1643
INSPECCIÓN. COMPETENCIAS (art. 140), por Juan López Martínez, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Granada	1649
INSPECCIÓN. LUGAR (arts. 141, 142 y 143), por Nicolás Sánchez García, Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia. ...	1665
INSPECCIÓN. DOCUMENTACIÓN (art. 144), por Berta Frías Marreno Universidad de La Laguna	1675
INSPECCIÓN. DOCUMENTACIÓN (art. 145), por Tulio Rosembuj Erujimovich Abogado	1693
INSPECCIÓN. DOCUMENTACIÓN (art. 146), por Alfonso Mantero Sáenz Abogado	1703
REVISION. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES (arts. 153 y 154), por Clemente Checa González, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho (Cáceres)	1723
DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS (arts. 155 y 156), por Ernesto Eserverri Martínez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada	1741
PROCESO DE LESIVIDAD (art. 159), por César Albiñana Cilveti, Abogado del Estado (excedente)	1775
EL RECURSO DE REPOSICIÓN (arts. 160, 161 y 162), por Francisco Javier Pedrosa Cuiñas, Universidad de Barcelona	1793
RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (arts. 163 a 165), por Fernando Cervera Torrejón, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario ..	1805
RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (arts. 166, 167 y 168), por César García Novoa, Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho. Universidad de Santiago de Compostela	1821
RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (art. 169), por Juan Manuel Perullés Moreno	1843
RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (arts. 170 y 171), por Enrique de Miguel Canuto	1857

LA HIPOTECA LEGAL TACITA EN
GARANTIA DE DEUDAS
TRIBUTARIAS (arts. 71 a 75)

Eugenio Simón Acosta

Catedrático de Derecho Financiero

Separata de *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas
para su reforma* (Libro-homenaje al Profesor
Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda)

LA HIPOTECA LEGAL TACITA EN GARANTIA DE DEUDAS TRIBUTARIAS

(Artículos 71 a 75)

Eugenio Simón Acosta
Catedrático de Derecho Financiero

SUMARIO: I. Las garantías de la deuda tributaria en el capítulo V, sección 5.ª de la Ley General Tributaria.—II. La hipoteca legal tácita.

I. LAS GARANTIAS DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL CAPITULO V, SECCION 5.ª DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Las garantías de la deuda tributaria aparecen reguladas bajo este nombre en los artículos 71 a 75 de la Ley General Tributaria, que constituyen la sección 5.ª del capítulo V de dicha Ley.

Existe una cierta heterogeneidad en las materias tratadas en estos preceptos, que, además, no abarcan todas las garantías del crédito tributario. Conviene hacer unas breves observaciones preliminares para situar debidamente el tema de nuestro trabajo en el contexto de las categorías jurídicas.

En un sentido amplio son garantías del crédito todas las potestades, facultades o derechos que, sin ser esenciales al propio crédito, son otorgados por la Ley a la Administración con el fin de facilitar y asegurar la satisfacción del interés del acreedor.

La naturaleza pública del interés tutelado por las normas que disciplinan el crédito tributario es uno de los elementos característicos de esta parcela del Derecho. Esta naturaleza pública se concreta y se manifiesta en la existencia de una multiplicidad de poderes, facultades y limitaciones exorbitantes con los que se protege de forma especial di-

cho interés (1). Por tanto, todo el Derecho tributario está salpicado de institutos que, en el sentido amplio apuntado, podrían considerarse garantías del crédito. Es necesario restringir el concepto para que sea útil.

Las garantías del crédito deben ser reconducidas exclusivamente al momento de su ejecución. Quedan, pues, excluidas de su ámbito todas las normas que establecen facultades especiales de la Administración dirigidas a la determinación y liquidación de su derecho. Las potestades de que la Administración puede hacer uso durante la fase declarativa del procedimiento tributario (gestión, comprobación, liquidación, inspección) no son garantías del crédito en sentido estricto: v.g. la facultad de determinar unilateralmente la deuda, el derecho a exigir información a terceros, las facultades que ostenta la inspección tributaria, las advertencias que están obligados a hacer ciertos funcionarios a los contribuyentes, las presunciones que se establecen en beneficio del crédito, etc.

Pero incluso dentro de la fase ejecutiva o recaudatoria existen potestades especiales que desbordan el ámbito estricto de las garantías del crédito. La facultad de crear el título para despachar la ejecución, el privilegio de la autotutela, las facultades que tienen los recaudadores para hacer efectivos los embargos, el derecho a obtener información sobre los bienes de propiedad del deudor, la configuración del pago como condición para el ejercicio o disfrute de otros derechos, etc., tampoco integran el concepto técnico de garantías.

Por garantías debemos entender solamente los derechos, facultades o potestades administrativas, que tienen como finalidad inmediata la satisfacción del crédito mediante su realización sobre determinados bienes o sobre el patrimonio de terceros.

A tenor de esta definición, ni todas las garantías están reguladas en los artículos 71 a 76 L.G.T., ni todas las potestades o derechos regulados por estos artículos son verdaderas garantías del cobro de la deuda tributaria.

Quedan al margen de estos preceptos la mayoría de las garantías personales, esto es, las constituidas por la extensión a terceros de la responsabilidad del pago de la obligación tributaria que encuentran acomodo entre las normas reguladoras de las situaciones jurídico-subjetivas pasivas (2). Incluso algunas garantías reales, como el embargo preventivo, se contemplan en otros lugares de la Ley.

(1) Sobre la caracterización del Derecho financiero como un derecho exorbitante y la posición de supremacía de la Administración que tiene encomendada la defensa del interés público me remito a mi libro *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Studia Albornotiana, Bolonia, 1985, págs. 136 y sigs.

(2) Calvo Ortega: "La responsabilidad tributaria solidaria por actos lícitos", *H.P.E.* núm. 5, 1970, págs. 33 y sigs.; y del mismo autor, "La responsabilidad tributaria subsidiaria", *H.P.E.* núm. 10, 1971, págs. 133 y sigs.; Herrero Madariaga: "El responsable tributario".

Además, la defectuosa sistemática legal se manifiesta en que no todas las facultades reguladas en los artículos que nos ocupan son verdaderas garantías reales. Así, no es garantía real, sino personal, la responsabilidad de los que suceden a otros por actos *inter vivos* en el ejercicio de actividades y empresas, regulada por el artículo 72 L.G.T. (3). El derecho de retención sobre mercancías contemplado en el artículo 75 L.G.T. no tiene naturaleza real (4) y no es una garantía en el sentido más arriba indicado, sino una más de las facultades que, sin estar dirigidas inmediatamente a la satisfacción del interés de la Hacienda, facilitan la práctica de un futuro embargo (5). El artículo 76 L.G.T. no establece directamente garantías especiales del crédito, sino que prevé la constitución voluntaria de garantías de derecho común en casos de aplazamiento o fraccionamiento, del mismo modo que el artículo 22 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-administrativo las exige para la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

Verdaderas garantías reales se regulan en los artículos 73 y 74 y, apuntando el concepto, en el artículo 71 que crea una preferencia general de los créditos de la Hacienda Pública, instituto de carácter procesal más que sustantivo, como dice Rodríguez Bereijo siguiendo a Carnelutti, Allorri y D'Amati (6). Centramos nuestra atención en la garantía real contemplada por el artículo 73 de la Ley General Tributaria.

Rev. Esp. Der. Fin. núm. 26, 1980, págs. 185 y sigs. En sentido contrario al del texto, negando que la responsabilidad tributaria sea una garantía en sentido técnico, Pérez Royo, "La sucesión en la deuda por el Impuesto de sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria", *C.T.* núm. 3, 1972, págs. 159 y sigs.

(3) Aunque el artículo 72 no excluye de su ámbito las transmisiones *mortis causa*, en tales casos lo que se produce es la transmisión o sucesión en la deuda (Rodríguez Bereijo: "La garantía del crédito tributario", *Rev. Esp. Der. Fin.* núm. 30, 1981, págs. 181 y sigs.). Este precepto ha merecido amplia atención doctrinal. Lo trató R. Calvo en su trabajo "La responsabilidad tributaria subsidiaria", *op. cit.*, págs. 143 y sigs. Monográficamente, en Pavón de Acuña: "Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa", *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, *op. cit.*, págs. 945 y sigs. He tratado alguno de sus aspectos en Casado, Falcón, Lozano y Simón: *Cuestiones Tributarias Prácticas* (2.ª edición), Ed. La Ley, Madrid, 1990, págs. 220 y 221. En la misma obra véase lo que escribe R. Falcón en págs. 622 y sigs.

(4) Se trata de una excepción que puede oponerse frente a la acción reivindicatoria o en el interdicto. Cfr. Rodríguez Bereijo: "Comentario al artículo 75 L.G.T.", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 666.

(5) Véase, además de la obra citada en la nota anterior, Pérez de Ayala y González García, *Curso de Derecho Tributario*, t. I, Edersa, Madrid, 1986, págs. 304 y sigs. Herrero Madariaga: "Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 L.G.T.", *H.P.E.* núm. 59, 1979, págs. 257 y sigs.

(6) Véase Rodríguez Bereijo: "Las garantías del crédito tributario", *op. cit.*, pág. 195.

II. LA HIPOTECA LEGAL TACITA

Entre los derechos de garantía establecidos en beneficio del crédito tributario, el de efectos más intensos es la hipoteca legal tácita a que se refiere el artículo 73 Ley General Tributaria, cuyos antecedentes se remontan a la Ley Hipotecaria de 21-12-1861.

Por tratarse de un instituto cuyos efectos se interfieren en el régimen general de responsabilidad patrimonial y alteran los principios registrales, también se encuentra contemplado por el artículo 1.923 C.c. y por el artículo 194 de la L.H. Entre los preceptos civiles y el artículo 73 de la L.G.T. hay ostensibles antinomias, sobre cuya composición es necesario pronunciarse (7).

Dado el carácter de ley posterior que tiene la Ley General Tributaria, no existiría problema si el ámbito de la garantía establecida en esta ley fuera igual o más amplio que sus precedentes: las anteriores quedarían absorbidas o subsumidas por la posterior. Así ocurre con la naturaleza de los bienes: bienes inscribibles —muebles o inmuebles— en la Ley General Tributaria, y exclusivamente bienes inmuebles en el C.c. y en la L.H. Pero en lo relativo a los tributos garantizados la ley tributaria es más restrictiva, pues sólo comprende los periódicos, a diferencia de la legislación civil que se refiere a todos los tributos que graviten sobre los inmuebles.

El problema de la concurrencia del ordenamiento tributario y el civil ya fue tratado por la doctrina al contrastar los preceptos de la legislación hipotecaria con la Ley de Administración y Contabilidad de 1911. Aunque existieron opiniones contrapuestas (8), no creemos que deba darse de la eficacia derogatoria de la Ley General Tributaria, pues resulta clara la intención de la L.G.T. de regular de forma completa esta

(7) Para Martínez Lafuente las innovaciones de la L.G.T. no son trascendentes, salvo la sustitución de "inmuebles" por "bienes y derechos inscribibles en un registro público", porque las diferencias estaban ya implícitas en la legislación anterior ("La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *C.T.* núm. 24, 1978, pág. 272).

(8) Según José Morell y Terry prevalece la legislación hipotecaria en materia de efectos de la anotación preventiva de embargo sobre derechos nacidos antes y no inscritos, porque la Ley de Administración y Contabilidad de 1911 no derogó la Ley Hipotecaria, sino sólo la de su mismo nombre de 1870 y posteriores de reforma (Morell: *Comentarios a la legislación hipotecaria*, t. III, Reus, Madrid, 1917, págs. 84 y sigs.). En sentido contrario, dando preferencia a la ley especial tributaria, Roca Sastre, *Derecho Hipotecario*, t. IV, Bosch, Barcelona, 1968, pág. 924). En la doctrina reciente, refiriéndose ya a la L.G.T., piensan que prevalece esta última (Rodríguez Bereijo: "Comentario al artículo 71 L.G.T.", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, op. cit., pág. 627; Pérez de Ayala y González García, *Curso de Derecho Tributario*, op. cit., págs. 298 y sigs.; Serrera Contreras: "La prelación general de los créditos tributarios", *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 937 y sigs.).

garantía real, por lo que, además de ley especial, es ley posterior que sustituye y deroga el régimen precedente.

Los acreedores protegidos por este tipo de garantía están claramente delimitados en la Ley: Estado, Provincias y Municipios, esto es, todas las administraciones públicas territoriales, a las que han de añadirse hoy las Comunidades Autónomas que, según el artículo 2.º de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado. La hipoteca legal tácita también se extiende a las Entidades Supramunicipales, en tanto en cuanto lleguen a ser acreedoras de tributos a los que se aplique esta garantía, pues así se desprende de lo ordenado por el artículo 131 en relación con el artículo 12, ambos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Lo mismo podría decirse de las entidades de ámbito territorial inferior al municipio, a las que se aplican las disposiciones reguladoras de la Hacienda municipal (art. 137.3 L.R.H.L.), si no fuera que dichas entidades no pueden tener impuestos propios.

Sin embargo, la garantía no afecta a tributos de los que sean acreedores de los organismos autónomos u otras administraciones institucionales, ni las Corporaciones de Derecho Público (v. gr., las extinguidas cuotas de las Cámaras de la Propiedad Urbana).

Desde el punto de vista pasivo, la garantía, como derecho real que tiene por objeto inmediato los bienes, tiene efectos *erga omnes*, y sin más limitaciones que las propias del crédito asegurado.

Las restricciones del ámbito de aplicación de la hipoteca legal tácita se determinan por los créditos garantizados, que están limitados objetiva y temporalmente. Sólo "los tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público, o sus productos directos, ciertos o presuntos", están comprendidos en el ámbito de la garantía.

Por tributos que gravan *los bienes* ha de entenderse los que tienen como hecho imponible y como objeto la titularidad de derechos sobre ellos: propiedad, posesión o derechos reales de uso o disfrute. Por tratarse de una garantía excepcional ha de interpretarse estrictamente de forma que no es aplicable a aquellos tributos que "no gravan" los bienes, a pesar de que en su hecho imponible intervenga, como un elemento más entre otros, la titularidad de derechos sobre los bienes citados. Este sería el caso del ya derogado impuesto decenal sobre el incremento de valor de los terrenos, que los municipios aplicaban a las sociedades titulares de terrenos. Tampoco afecta a tributos cuyo hecho imponible no es exclusivamente la titularidad de los bienes inscribibles, sino el saldo patrimonial neto de una persona, como ocurre en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

En cuanto a los tributos que gravan los productos de los bienes inscribibles es necesario destacar que sólo se comprenden en el precepto legal los que gravan productos "directos". Quedan fuera los impuestos que gravan la renta imputable a los bienes cuando ésta se integra en la renta empresarial de su titular: es el caso de los impuestos sobre la renta de actividades económicas en los que no se deduce como gasto la renta imputable al capital propio (9). Igualmente están excluidos los impuestos que gravan la renta global neta de las personas entre la que se incluye la renta de los bienes inscribibles en registros, pues en ese caso el objeto del tributo es sustancialmente diferente de los productos directos de dichos bienes (10).

Desde el punto de vista objetivo cabe también delimitar el alcance de la deuda tributaria protegida atendiendo a sus distintos componentes. Sin duda alguna, la hipoteca legal tácita garantiza el cobro de las cuotas del impuesto. Pero ¿qué decir de los recargos, intereses, sanciones y costas del apremio? La Ley General Tributaria es ambigua porque habla de "las deudas no satisfechas", sin especificar de qué deudas se trata. El vacío ha sido completado por el Reglamento General de Re-

(9) Aunque en alguna ocasión el T.S. ha admitido la garantía respecto de actividades económicas cuyo objeto principal es la explotación de bienes inscribibles en registros, como el caso de vehículos de motor (véase Martínez Lafuente: "La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *op. cit.*, pág. 277).

(10) Existen opiniones doctrinales y jurisprudenciales divergentes sobre la delimitación concreta de los impuestos a los que se extiende la hipoteca legal tácita. R. Falcón y Tella las resume muy bien:

"La S.T.S. de 26-2-1980 consideró reconducibles a esta categoría las Contribuciones Territoriales, pero no el Impuesto sobre Sociedades, ya que la hipoteca legal tácita descansa sobre la base de que 'los impuestos o contribuciones pagados afecten a los bienes que se pretenden responsabilizar con el embargo' (S.S.T.S. de 31-12-1982 y 24-3-1983). Desde esta perspectiva, resulta criticable la S.T.S. Sala 1.ª, de 15-4-1974, que incluyó en la garantía de este precepto la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, el Impuesto sobre Sociedades y el de Transmisiones Patrimoniales (Martín Timón: *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, págs. 142 y sigs.; Martínez Lafuente: "La prelación del artículo 73 L.G.T.", *C.T.* número 24, págs. 269 y sigs.).

En la doctrina se han manifestado las opiniones más dispares sobre este punto. Arias Velasco (*Procedimientos tributarios*, Min. Ec. Hac., Madrid, 1984, pág. 561) entiende que la hipoteca legal tácita alcanza las contribuciones territoriales, el Impuesto Industrial, el Impuesto sobre Solares y el Impuesto sobre el Patrimonio cuando recaiga sobre bienes inscribibles. En un sentido similar se pronuncia A. Rodríguez Bereijo ("Comentario al art. 73 L.G.T." *ob. cit.*, pág. 649). Pero entendemos que el Impuesto sobre el Patrimonio no grava bienes concretos, y menos individualmente (Falcón y Tella, en Casado, Falcón, Lozano y Simón: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, *op. cit.*, págs. 613 y 614). Véase también Martínez Lafuente: "La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *op. cit. passim*.

caudación, cuyo artículo 37 dice que la garantía se extiende a "las deudas tributarias", por lo que, en principio, quedan fuera de su ámbito las costas de ejecución, tal como razona el último de los considerandos de la Resolución T.E.A.C. voc. 3.ª de 13-1-1987 (11). Tampoco parece que deba ofrecer duda la inclusión de los intereses, que forman parte de la deuda tributaria.

Los recargos y sanciones merecen consideración aparte. Los recargos del artículo 58.2. a) L.G.T., establecidos sobre las bases o cuotas en favor de otros entes públicos son en realidad tributos distintos del principal, aunque tengan su misma naturaleza. Son, por tanto, tributos periódicos que recaen sobre los bienes o sus productos y, desde este punto de vista, no hay nada que objetar a su inclusión en el ámbito de la garantía. Pero como hemos visto, existen también limitaciones subjetivas, pues ni la Administración institucional ni las Corporaciones de Derecho Público están protegidas por el artículo 73 L.G.T. Por tanto, la inclusión o no de los recargos dependerá de quien sea el sujeto público a cuyo favor se encuentran establecidos.

Las sanciones también forman parte de la deuda tributaria, pero me resisto a admitir que puedan garantizarse por imperativo legal con bienes de terceros, pues por este medio se infringiría de forma indirecta el principio de personalidad de la pena, aplicable también en el ámbito de las infracciones administrativas.

Los recargos de prórroga y apremio, aunque por la importancia de su cuantía no son meramente resarcitorios de un daño, sino auténticas medidas disuasorias del retraso en el pago, cercanas en su función a las sanciones, son, al menos formalmente, distintas de éstas, y forman parte de la deuda tributaria, por lo que cabe admitir que su importe está cubierto por la garantía que estudiamos (12).

Asimismo hay una limitación temporal a las cuotas protegidas: sólo lo son las correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior. La ambigüedad de la ley en este punto no está suficientemente suplida o aclarada por el reglamento, pues a la postre no resulta fácil, a partir de los textos normativos, determinar con seguridad cuál es el año en que se ejercita la acción administrativa de cobro. Si nos atenemos a lo que dispone el artículo

(11) Publicada en *Impuestos*, año 1987-1, pág. 558.

(12) En contra, respecto del recargo de apremio, Castillo y Sierra: "Comentario al artículo 38 del R.G.R.", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. XVI, Edersa, Madrid, 1983 pág. 120. Estos autores se inclinan por una interpretación basada en los antecedentes históricos, a la que dan preferencia sobre el Reglamento, diciendo que éste se extendió al añadir el calificativo "tributarias" a las deudas del artículo 73 L.G.T.

37.2 del R.G.R. la garantía sería temporalmente ilimitada: "se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario". En los tributos periódicos todos los años se abre un período voluntario de recaudación, de donde se deduciría la consecuencia de que todas las cuotas no satisfechas quedarían cubiertas por la garantía, cualquiera que fuese el momento de iniciarse la ejecución.

Sería más razonable y, como veremos después, más coherente con la naturaleza de la institución, pensar que el inicio de la acción administrativa de cobro se refiere al cobro forzoso o ejecutivo. Así estarían garantizadas las deudas del año en que se notifica la providencia de apremio y el año anterior. Esta interpretación es, desde mi punto de vista, la más adecuada a la naturaleza de esta garantía, que no es sino un excepcional reforzamiento de la posición de la Hacienda Pública frente a la protección que a los adquirentes otorgan los Registros públicos, cuya más acentuada expresión se encuentra en el artículo 34 L.H. De este modo se asegura que, una vez iniciada la ejecución, la Administración cobre al menos las cuotas de dos años y, por otro lado, se estimula al adquirente para que compruebe la regularidad de la situación fiscal de los bienes en los ejercicios más recientes (13).

La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad mantiene el criterio del Reglamento General de Recaudación (se ejercita la acción cuando comienza el período voluntario de recaudación). Pero intenta a la vez salvar la incoherencia, antes denunciada, estableciendo una conexión entre esta referencia temporal y el año en que el acreedor o adquirente hayan inscrito su derecho o se haya efectuado la transmisión. Esto no es lo que dice la Ley. En realidad la Instrucción modifica el contenido de la ley y fija como año de referencia el año en que se produce la enajenación o el año en que se inscriben derechos de terceros. Si la Ley hubiera querido decir esto no hubiera necesitado mencionar para nada el año en que se ejercita la acción administrativa de cobro. Según la norma reglamentaria todos los titulares actuales de derechos sobre los bienes, incluso los titulares registrales, responden con ellos por las deudas tributarias del año en que adquieren y el inmediato anterior. A mi juicio, esta interpretación se separa claramente de lo dispuesto por la ley y, en consecuencia, el Reglamento se excede en sus funciones y debería ser declarado nulo. Volveremos sobre ello con más argumentos.

(13) Así se desprende de la exposición de motivos de la Ley Hipotecaria de 1861, profusamente citadas por la doctrina: "El que compra una finca debe suponer que está al corriente en el pago de contribuciones. Si los agentes de recaudación han sido remisos, esta falta no debe recaer sobre un tercero. Así sabe el adquirente hasta dónde puede llegar la responsabilidad de una finca, y tendrá buen cuidado, si la adquisición es por título oneroso, de que le acredite el enajenante que no tiene descubierto, o sabrá, por lo menos, de un modo fijo los que tenga."

Sin embargo, la jurisprudencia viene admitiendo sin reparos y reiteradamente la solución que se deriva de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad (véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 24-3-1983 y de 23-12-1983) (14).

Existe además otra limitación, no contemplada expresamente por las normas vigentes, que viene exigida por la propia naturaleza de la institución. La preferencia del derecho de la Hacienda sobre el del tercer adquirente o titular de derecho sobre el bien sólo existe en tanto en cuanto el sujeto pasivo de la deuda, a título de contribuyente, sea una persona de la que su derecho trae causa. Ello es así porque los derechos que la Administración ejercite frente a un tercero no pueden ser nunca más amplios que los que tuviese contra el deudor principal. Así, en caso de bienes gravados con usufructo, el que adquiriese el nudo propietario no vería restringido su derecho por causa de las cuotas de la Contribución Urbana que, como se sabe, eran debidas por el usufructuario.

La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad se refiere también a los débitos posteriores a la que considera anualidad en que se ejercita la acción de cobro. E igualmente lo hace con clara impropiedad, pues dice que "tales débitos tienen el carácter de corrientes y, por tanto, serán responsables de ellos: el acreedor hipotecario si, en defecto del deudor o sus causahabientes, quisiere hacer uso de su derecho a liberar los bienes y, en todo caso, como propietario de los que son objeto del procedimiento, el tercer adquirente".

La alusión al acreedor hipotecario es técnicamente incorrecta, porque dicho acreedor tiene derecho preferente y en ningún caso responde de nada. Probablemente está pensando el Reglamento en la facultad —que no responsabilidad— que, a tenor del artículo 135 L.G.T., corresponde al acreedor hipotecario para liberar los bienes embargados, facultad que, por otra parte, puede ejercer cualquier persona, pues el pago por tercero es válido (art. 17 R.G.R.). Tampoco es exacta la cita del propietario, pues lo correcto sería decir que de los débitos posteriores responden, ni más ni menos, los sujetos pasivos y responsables: el propietario responderá en la medida en que forme parte del círculo de obligados (v. gr., el adquirente de la nuda propiedad, aunque es propietario, no respondería de las cuotas de Contribución Urbana posteriores a su adquisición).

La hipoteca legal tácita despliega sus efectos en relación con los titulares actuales de los bienes o derechos sobre los mismos, porque se trata de una garantía real. En efecto, un adquirente, a tenor del criterio

(14) También defiende la solución reglamentaria Serrera Contreras: "La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones", *R.C.D.I.* núm. 524, 1978, páginas 15 y sigs.

jurisprudencial basado en la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, responde con el bien de las cuotas del año en que adquiere y del anterior. Si esta persona transmite su derecho, el nuevo adquirente no responderá de las cuotas a las que estaba afecto el bien anteriormente, sino de las correspondientes al año de su adquisición y el inmediato anterior. Dicho de otro modo, toda transmisión de derechos sobre el bien produce la caducidad de la garantía vigente respecto de anteriores adquisiciones. Se trata de una consecuencia lógica del modo en que las normas reglamentarias y la jurisprudencia interpretan el concepto legal del "año en que se inicia la acción administrativa de cobro". Si las nuevas adquisiciones no purgasen la garantía anteriormente vigente la hipoteca legal tácita extendería sus efectos a un período superior a dos años, e incluso a períodos discontinuos. Esto produciría un grado de inseguridad jurídica en las adquisiciones de bienes y derechos que no puede entenderse querido por la ley.

Es cierto que la conclusión anterior distorsiona parcialmente el concepto de hipoteca legal, pues es propio de la hipoteca prevalecer sobre derechos constituidos e inscritos con posterioridad a ella. En este caso el derecho posterior no sólo prevalece, sino que anula la hipoteca anterior, pero no puede ser de otro modo si por año de ejercicio de la acción administrativa se entiende el año en que se adquiere o constituye el derecho afectado por la garantía. Con la interpretación que nosotros hemos postulado (que por año en que se ejercita la acción administrativa de cobro se entienda el año en que se notifica la providencia de apremio), el problema anterior no llegaría a plantearse y la garantía sería verdaderamente una garantía real, independiente de las transacciones o derechos que sobre el bien se constituyan y de la persona titular de los mismos, con un límite cuantitativo (propio también del derecho de hipoteca) determinado por los devengos producidos en los últimos (15).

Esto es un argumento más que prueba que nuestra interpretación es más correcta, por su mayor coherencia con la naturaleza de esta garantía.

(15) Observa Roca Sastre que la Ley Hipotecaria se abstiene de calificar la garantía que estudiamos. El artículo 168, al enumerar las hipotecas legales, habla de la que puede exigir el Estado sobre los bienes de los contribuyentes en los casos establecidos en la Ley, "además de la preferencia que a su favor se reconoce en el artículo 194". "Como se ve — dice el autor citado — la ley pretende abstenerse de calificar de hipoteca la preferencia clásica a favor del Estado por la anualidad corriente y la última vencida de las contribuciones e impuestos, pero es usual catalogarla entre las hipotecas legales, aunque se reconozca que se trata de una afectación real derivada de un crédito singularmente privilegiado" (Roca Sastre: *Derecho hipotecario*, t. IV, op. cit., pág. 916). Pero la interpretación reglamentaria y jurisprudencial que citamos en texto tampoco es plenamente coherente con su naturaleza de afectación real, pues no es propio de ella decaer frente a una adquisición posterior. Prácticamente se está convirtiendo así en una especie de responsabilidad personal *propter rem*

Dado que con el transcurso del tiempo el contenido de la garantía es variable (sea de forma automática, con nuestra interpretación, sea porque se efectúen nuevas transmisiones, en la interpretación que prevalece en la práctica), es necesario que se regule el modo de "estabilizar" el contenido del derecho con efectos frente a todos, incluso frente a futuros adquirentes. La fórmula reglamentariamente prevista es el embargo de los bienes. Mediante el embargo la garantía legal queda, por así decirlo, congelada, y surte efectos frente a todos con la cuantía que en ese momento corresponda y sin que pueda modificarse en su alcance por transcurso del tiempo o por sucesivas adquisiciones. Los adquirentes de bienes (o de derechos sobre los bienes) con posterioridad a la adquisición respecto de la que se computa el ámbito temporal de las deudas garantizadas, sólo se verán afectados por la hipoteca legal tácita que correspondía a la anterior adquisición en la medida en que el embargo pueda surtir efectos frente a ellos.

Es decir, el nuevo adquirente responderá de las cuotas del año de adquisición y del inmediato anterior y, además, si hubiera mediado embargo en ejecución de la garantía que pesaba sobre la anterior adquisición, el nuevo adquirente habrá de soportar igualmente los efectos de dicho embargo.

Para los bienes inscribibles en el Registro de la Propiedad, la regla 19-2 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad dispone que "los procedimientos de apremio, cuando medie hipoteca legal tácita, se harán constar en el Registro de la Propiedad mediante anotación preventiva de embargo". Este procedimiento de constancia registral de la hipoteca legal tácita desdice de su carácter de verdadera hipoteca.

Nuevamente se manifiestan aquí ciertas incoherencias derivadas del error de considerar que la hipoteca garantiza la deuda del año de la adquisición y del año anterior, en lugar de las deudas del año en que se inicia el apremio y el anterior. Para ser coherentes con el alcance temporal que la hipoteca legal tácita tiene según la jurisprudencia, la hipoteca debiera ser inscribible, como lo es la hipoteca especial constituida para garantizar deudas a las que no llegue el alcance de la primera (artículo 194, último párrafo, de la L.H., art. 38 del Reglamento General de Recaudación y regla 20 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad). La anotación preventiva no asegura debidamente el derecho de la Hacienda. Mientras la garantía inscrita se beneficia plenamente de la fe pública registral y prevalece frente a todos los titulares de derechos que no los hayan inscrito o anotado previamente, la anotación preventiva de embargo sólo es preferente respecto de adquirentes posteriores y no frente a los anteriores que no hayan accedido al registro: estos ad-

del titular de los bienes y derechos. El artículo 271 del Reglamento Hipotecario sí utiliza, sin embargo, la expresión hipoteca legal.

quirentes podrán defender su mejor derecho en la oportuna tercería y sólo quedarán afectados por los impuestos correspondientes al año de su adquisición y al inmediato anterior, no por los de los dos años a que se refiere la anotación preventiva del embargo (16).

La anotación preventiva del embargo sería bastante si la garantía se extendiera al año del apremio y al anterior. En ese caso la garantía sería absoluta, cualesquiera que fuesen las transmisiones o adquisiciones efectuadas, y quedaría suficientemente asegurada con la anotación.

(16) García García sugiere con muchas reservas una interpretación en virtud de la cual la anotación preventiva de hipoteca legal tácita, si concreta con claridad los débitos garantizados, puede tener mayor eficacia que otras anotaciones (García: *Código de la legislación hipotecaria y del Registro Mercantil*, CIVITAS, Madrid, 1990, pág. 1089, nota 20). Para Serrera Contreras hubiera sido mejor que se hubiera establecido que la hipoteca legal tácita fuese objeto de nota marginal del artículo 131 regla 4.ª de la L.H., en lugar de anotación preventiva (Serrera Contreras: "La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones", *op. cit.*, pág. 11).