

TRIBUTACIÓN	LA AFECCIÓN DEL BIEN INMUEBLE COMO GARANTÍA REAL DEL IBI: ANÁLISIS JURÍDICO DE SU NATURALEZA, ALCANCE Y REALIZACIÓN	Núm. 40/2004
--------------------	--	-------------------------

AMANDA MARTÍN RODRÍGUEZ

*Licenciada en Derecho. Becaria Facultad de Derecho de la
Universidad de Granada*

Extracto:

El presente trabajo propone el estudio de la institución de la afección de bienes inmuebles al pago del IBI y la problemática del adquirente de bienes afectos, profundiza en el análisis de la naturaleza jurídica, alcance y ejecución de las garantías, así como la posición jurídico-tributaria del tercero adquirente, a la luz de las sucesivas reformas que se han operado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la nueva Ley General Tributaria, presentando las consecuencias que sobre su régimen jurídico despliega la transición al nuevo marco regulador.

Sumario:

1. Presentación.
2. Antecedentes y normativa aplicable.
3. La discutida naturaleza jurídica de la afección del bien inmueble al pago del IBI y la consecuente posición jurídica del adquirente del bien afecto.
 - 3.1. A la luz de la ALGT.
 - 3.1.1. Posiciones minoritarias.
 - 3.1.2. La responsabilidad subsidiaria.
 - 3.1.3. El derecho real de afección o garantía real.
 - 3.2. A la luz de la NLGT.
 - 3.2.1. Responsabilidad subsidiaria.
 - 3.2.2. Características de la responsabilidad subsidiaria del adquirente.
 - 3.2.3. Configuración del adquirente como obligado tributario.
 - 3.2.4. Protección del tercero hipotecario.
4. El alcance de la garantía inmobiliaria.
 - 4.1. Artículo 78 LGT: hipoteca legal tácita.
 - 4.1.1. Elementos de la deuda.
 - 4.2. Artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL): afección y responsabilidad subsidiaria.
 - 4.2.1. Elementos de la deuda tributaria incluidos en la garantía.
 - 4.2.2. Operatividad de la garantía en el supuesto de transmisión de un derecho real gravado por el IBI.
5. El procedimiento de derivación de la acción tributaria.
6. La prescripción.
 - 6.1. ALGT.
 - 6.2. NLGT.
 - 6.2.1. Plazo y cómputo de la prescripción.
 - 6.2.2. Interrupción de los plazos de la prescripción.
7. Despedida.

Bibliografía.

1. PRESENTACIÓN

El aseguramiento del pago de deudas mediante mecanismos de garantía adicionales a la responsabilidad patrimonial universal del deudor constituye un recurso habitual, particularmente presente en el Ordenamiento Tributario, en el que son cada vez mayores los esfuerzos orientados a hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, articulándose instrumentos jurídicos de muy diversa naturaleza y eficacia.

El objetivo del presente trabajo es profundizar en el estudio de uno de estos instrumentos de garantía tributaria, consistente en la afectación del bien inmueble gravado por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) al pago de las deudas tributarias devengadas en dicho concepto impositivo.

El objeto del presente estudio reviste, a nuestro juicio, su principal interés científico en el análisis de naturaleza jurídica de dicha garantía, de la extensión, operatividad práctica y efectos frente a terceros de la misma, una fértil problemática ¹ a la que se han enfrentado las recientes modificaciones operadas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), así como por la nueva regulación introducida con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En efecto, la aproximación a la exégesis doctrinal y a la aplicación jurisprudencial de la afectación descrita, inicialmente consagrada en el artículo 73 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (en adelante, LGT) y ampliada posteriormente en el originario artículo 76 LRHL, lejos de mostrar una institución de perfiles claramente definidos, ofrece todo un abanico de fundamentos y consecuencias jurídicas diversas, cuyo único elemento común viene constituido por las normas invocadas como base de los razonamientos desarrollados.

Toda esta problemática ha dado un giro radical a través del nuevo régimen contenido en la nueva LGT, que entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2004, detrás del cual se pone de manifiesto la voluntad del legislador de solventar las deficiencias existentes, cuyos frutos, como podrá observarse, no han rebajado el nivel de complejidad e incluso contradictoriedad de la norma.

¹ Véase SÁNCHEZ VEIGA, Jesús A., «Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2002, en la que sintéticamente se exponen «las múltiples problemáticas aristas que esta controvertida figura plantea», y a las que seguidamente nos proponemos lijar y pulir.

Desde la perspectiva práctica, la relevancia del trabajo propuesto resulta manifiesta, no sólo por la importancia económica del bien que constituye la garantía, sino por la virtualidad que la misma puede representar para unos Entes Locales escasos de recursos, piénsese, por ejemplo, en las numerosas transmisiones de bienes inmuebles forzosas, en los supuestos de ejecución hipotecaria o subasta judicial, en la que la transmisión no se produce de común acuerdo y, probablemente, el impago de deudas se extienda también a las de carácter tributario.

2. ANTECEDENTES Y NORMATIVA APLICABLE

La ausencia del tratamiento jurídico uniforme anteriormente mencionado debe ser atribuida, sin duda, a la falta de una regulación coherente y técnicamente correcta. Iniciamos, pues, nuestro trabajo trayendo a colación las normas que históricamente han influido en su régimen jurídico, sobre cuya base podremos elaborar la construcción dogmática de los límites y características que identifican la afección inmobiliaria establecida en garantía de las deudas por IBI.

La referencia normativa comienza por la Sección 5.^a del Capítulo V del Título II de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dedicado a las Garantías del crédito tributario.

Dentro de dicha sección, el artículo 73 constituía la denominada «hipoteca legal tácita»², estableciendo una preferencia absoluta a favor de la Administración, para el cobro de los tributos que gravan periódicamente los bienes y derechos inscribibles, correspondientes al año natural en que se ejercita la acción de cobro y su inmediato anterior³. Por su parte, el artículo 74.1 preveía un derecho de afección de los bienes y derechos transmitidos al pago de los tributos que gravan dicha transmisión⁴.

² «En los tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público, o en sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las provincias y los municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.»

³ Dicha figura es una garantía tradicional de nuestro Ordenamiento. Así el artículo 1.923.1.º del Código Civil prevé que «con relación a determinados bienes inmuebles y derechos reales del deudor, gozan de preferencia, 1.º) Los créditos a favor del Estado, sobre los bienes de los contribuyentes, por importe de la última anualidad, vencida y no pagada, de los impuestos que graviten sobre ellos.»

Por su parte, la Ley Hipotecaria, dentro de la Subsección relativa a otras Hipotecas Legales, contempla en su artículo 194 que «El Estado, las Provincias o los Pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que gravan a los bienes inmuebles.

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá por anualidad vencida la constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico anterior al corriente, sea cualquiera la fecha y periodicidad de la obligación fiscal de pago. (...)».

⁴ «Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que gravan tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.»

No obstante, el artículo 41, en sede de la Sección 2.^a del Capítulo III del Título II, Responsables del Tributo, contemplaba un procedimiento de derivación de la acción tributaria al adquirente de bienes afectos, que exigía la notificación de un acto administrativo, pudiendo el adquirente impugnarlo, hacer frente al pago o dejar que prosiga la actuación ⁵.

Sobre la base de los citados preceptos, el Reglamento General de Recaudación de 1968 ⁶ desarrollaba el régimen jurídico de dicha afección ⁷, configurando al adquirente de bienes afectos ⁸ como un responsable subsidiario, al derivar la responsabilidad por el pago de la deuda pendiente, una vez agotado el procedimiento de recaudación frente al deudor principal.

En cuanto a la regulación de la hipoteca legal tácita, el Reglamento sólo añadió la concreción de las anualidades garantizadas, fijando el ejercicio de la acción administrativa de cobro en el momento en que se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario ⁹.

En el marco de esta regulación, la LRHL crea en 1988 el nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que viene a sustituir a la antigua Contribución Urbana, el cual reúne todos los requisitos de los tributos protegidos por la hipoteca legal tácita prevista en el artículo 73 LGT. Tratándose de un tributo que grava la titularidad y no la transmisión de bienes inmuebles o derechos reales sobre ellos, escapa del ámbito de la afección establecida en el artículo 74 LGT. No obstante, el artículo 76 LRHL constituye un derecho específico de afección del bien inmueble al pago de deudas pendientes, en los supuestos de transmisión de los derechos que grava dicho tributo ¹⁰.

⁵ «1. Los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación.

3. La derivación sólo alcanzará el límite previsto por la ley al señalar la afección.»

⁶ Aprobado por el Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

⁷ Así, el artículo 45.1 establecía que «Constituyen garantía de carácter real a favor de la Hacienda pública los casos de afección de bienes al pago de las deudas, que se establecen como supuestos de responsabilidad en el artículo 12 de este Reglamento.»

⁸ El artículo 8.d) disponía que «del pago de las deudas tributarias responden (...) los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de determinados tributos».

⁹ El artículo 37 tenía el siguiente tenor: «1. En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro, o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública, con arreglo a lo que disponen la Ley y Reglamento hipotecarios, tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas tributarias no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario».

¹⁰ «En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de esta Ley, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por este impuesto, en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria.»

El nuevo Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) ¹¹ de 1990 introduce una nueva regulación, inspirada en principios, en ocasiones, opuestos a los de su antecesor. Dos son los preceptos clave que, en principio, debemos tener presente. En relación con la Hipoteca legal tácita, el artículo 35 modifica las anualidades garantizadas, trasladándose a las deudas del año en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes y derechos de que se trate ¹².

En cuanto al adquirente de bienes afectos, éste deja de ser un obligado al pago, desapareciendo de la enumeración y clasificación que de los mismos se realiza en el artículo 10 del RGR. La afectación de bienes se encuentra regulada exclusivamente en el Capítulo IV del Título I del Libro I, bajo la rúbrica «Garantías del pago», para la que se establece un procedimiento propio en el artículo 37 ¹³, que dista de coincidir con la establecida en el artículo 14 para los responsables subsidiarios.

Con efectos desde el 1 de enero de 2003, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, proporciona una nueva redacción a la norma reguladora de la garantía inmobiliaria, la cual se traslada al artículo 65 ¹⁴, limita el alcance de la afectación a la cuota tributaria e impone a los notarios una obligación de información de las deudas por IBI que penden sobre el inmueble cuya transmisión autorizan.

¹¹ Aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

¹² «1. En los recursos de derecho público que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro Público o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate.

3. La garantía a que se refiere este artículo podrá hacerse constar en los Registros públicos mediante anotación preventiva de embargo, sin que la omisión de ésta modifique la preferencia establecida en el apartado 1.

4. Tanto el acreedor hipotecario como el tercero adquirente tienen derecho a exigir la segregación de cuotas de los bienes que les interesen, cuando se hallen englobadas en un solo recibo con otras del mismo contribuyente.»

¹³ «1. En los casos establecidos en las leyes, los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos y demás recursos de Derecho Público que graven las transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

2. Si la deuda no se paga en período voluntario ni en vía de apremio transcurrido el plazo establecido en el artículo 108 de este Reglamento se requerirá al poseedor del bien afecto para que pague la deuda, excluidos recargo de apremio, intereses y costas, en un plazo igual al establecido en el artículo 20, apartado 2 a) y b) de este Reglamento. Si no se paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas.»

¹⁴ «1. En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán a los comparecientes sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite.
(...).»

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, NLGT), se aparta del régimen jurídico de su antecesora, proponiendo el siguiente novedoso esquema:

- a) En primer lugar crea y define el concepto de «obligado tributario», que sustituye al «obligado al pago» regulado en el artículo 10 del, por el momento único en vigor, RGR, al que dedica el Capítulo II del Título II. A este respecto, el artículo 35 define la categoría y desarrolla ciertas precisiones sobre cada una de las clases de obligados, de entre las cuales nos interesa destacar la diferencia esencial entre «obligados principales» y los «sujetos responsables»¹⁵.
- b) La Sección 3.^a del Capítulo es dedicada a los responsables, definiéndose en el artículo 41¹⁶ el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, y remitiendo su exigencia al procedimiento administrativo específico establecido en los artículos 174 a 176 de la NLGT.

Los dos preceptos siguientes establecen, con carácter general, una serie de responsables solidarios y subsidiarios, recogiendo la herencia de la antigua regulación y añadiendo nuevos presupuestos de hecho que desencadenan esta responsabilidad.

Entre los nuevos responsables subsidiarios¹⁷ hemos de contar, en adelante, con los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de la NLGT.

¹⁵ «Artículo 35. **Obligados tributarios.**

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

b) Los sustitutos del contribuyente.

(...)

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley.»

¹⁶ «Artículo 41. **Responsabilidad tributaria.**

1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan.

5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil».

¹⁷ «Artículo 42.1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley».

- c) El artículo 79 nos reconduce a la Sección reguladora de las «Garantías de la Deuda Tributaria», de la cual hemos de destacar el mantenimiento, con alguna leve modificación, de la hipoteca legal tácita¹⁸, así como de la afección de bienes¹⁹, que sí ha visto notablemente alterado su régimen general, como seguidamente podremos comprobar.

El artículo 15 Segundo Dos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas, fiscales, administrativas y del orden social, vuelve a redactar el artículo 65 de la LRHL²⁰, para acomodar la afección del bien inmueble al nuevo régimen de responsabilidad subsidiaria y refinar los detalles de la obligación de información impuesta a los notarios en el año anterior. Por último, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, lo traslada al artículo 64, que recoge la siguiente redacción «definitiva»:

«Artículo 64. Afección real en la transmisión y responsabilidad solidaria en la cotitularidad.

1. En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régi-

¹⁸ «Artículo 78. **Hipoteca legal tácita.**

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público 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.»

¹⁹ «Artículo 79. **Afección de bienes.**

1. Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.»

²⁰ Artículo 65.1. «En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al párrafo tercero del artículo 54 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 16 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario. 2. Responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso.»

men de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al apartado 2 del artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias.

2. Responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso.»

Éste es, *grosso modo*, el marco normativo de referencia del presente estudio, que hemos intentado exponer con claridad y precisión, si bien ello no resulta fácil debido a la sucesión de normas que han entrado y entrarán en juego ²¹.

3. LA DISCUTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LA AFECCIÓN DEL BIEN INMUEBLE AL PAGO DEL IBI Y LA CONSECUENTE POSICIÓN JURÍDICA DEL ADQUIRENTE DEL BIEN AFECTO

La cuestión de la naturaleza jurídica de la afección objeto de estudio representa el aspecto central del presente trabajo, en la medida en que ésta es la que determina el régimen jurídico e ilumina la interpretación de las normas que rigen la institución, no siempre claras y precisas, como a continuación se verá.

3.1. A la luz de la ALGT.

A pesar de su inminente derogación, el estudio de la ALGT resulta imprescindible en tanto que referente inmediato de la nueva regulación, la cual no es sino el fruto con el que el legislador ha intentado resolver la fértil problemática que genera la afección del inmueble y la ejecución de la misma.

²¹ Nos falta aún la ilustración reglamentaria del nuevo régimen, la cual no debiera demorarse más allá del 1 de julio de 2004, si bien el cambio de Ejecutivo puede modificar el proyecto del saliente, sin que sea posible anticipar la orientación de éste ni la premura con que será aprobado.

La primera fuente de problemas es, precisamente, la determinación de su naturaleza jurídica, sobre la cual no ha existido acuerdo entre la doctrina ni en los tribunales. Abordamos la cuestión sondeando las distintas posiciones mantenidas, para poder proponer nuestra propia calificación.

En este sentido, la doctrina podría ser agrupada en tres grandes sectores:

3.1.1. Posiciones minoritarias.

3.1.1.1. La obligación *propter rem*.

De una parte podemos encontrar autores que conciben la afección de bienes como una relación obligacional de carácter objetivo, de las denominadas *propter rem* u *ob rem*.

En palabras de CORRAL GUERRERO ²², la afección constituye una situación jurídica compleja compuesta por un derecho real de afección conexo con una obligación *propter rem* a cargo del adquirente de bienes afectos, distinta de la obligación tributaria principal, pero accesoria a ella y con un mismo contenido de la prestación. De esta forma, cuando se cumple voluntariamente dicha obligación *propter rem*, se hace efectivo el derecho real de afección.

Estas posiciones han sido acertadamente criticadas por cuanto el adquirente no adquiere responsabilidad personal alguna –*ultra vires*–, ni siquiera por razón de su titularidad sobre el bien gravado, sino que únicamente ha de soportar y tolerar un derecho real de garantía ²³. Además, dicha naturaleza jurídica no se compadece con las notas características de la afección, derecho real de garantía, cuales son la rehipersecutoriedad y eficacia *erga omnes* ²⁴.

²² Véase CORRAL GUERRERO, Luis, «La afección tributaria de bienes», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de León*, núm. 2, 1972; asimismo, BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix, *Responsabilidad tributaria; afectación; transmisión de bienes inmuebles*, IEF, 1982, quien invocaba la Sentencia de la Audiencia Territorial de Granada de 22 de junio de 1982, para afirmar que « (...) Por el contrario, el adquirente de bienes afectados –llamado por la doctrina científica "tercero fiscal"– surge con una responsabilidad objetiva a virtud de una obligación *propter rem*, que genera un crédito garantizado, a modo de derecho real, sobre la cosa».

²³ DAMAS ALONSO, A.J., «Afección de bienes y derechos», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, IEF, 1991.

²⁴ RODRÍGUEZ BEREJO, *op. cit.*

En palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 19 de noviembre de 1993 «(...) y por otro lado, los artículos 41 y 74 de la misma Ley, lejos de contener una hipótesis de transmisión de la obligación o de configurar ésta como *propter rem*, establecen meramente un derecho real de afección, erigido sobre el bien que se transmite, en garantía del tributo que grava dicha transmisión, de modo que, si el adquirente lo transmite nuevamente, quedará liberado del tributo, que recaerá sobre el nuevo titular, en cuanto obligado a soportar la persecución del bien, pero en todo caso, sin que desaparezca la obligación personal, con todo su patrimonio, de los sujetos pasivos que, como contribuyente y sustituto, devengaron el tributo.(...)»

Esta tesis ha sido recientemente rescatada por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS²⁵, quien distingue netamente el supuesto de afección del artículo 74 LGT del consagrado en el entonces artículo 76 LRHL.

Según este autor, el adquirente del bien afecto asume una obligación *propter rem* –el pago del IBI pendiente al momento de la transmisión del bien, por el mero hecho de ser titular del bien afecto–; dicha obligación viene caracterizada por un aspecto real, representado por el derecho de persecución de que es titular la Hacienda –que nace *ope legis*, sin necesidad de inscripción registral– y un aspecto obligacional o personal, que se pone de manifiesto en la necesidad de derivación de la acción tributaria sobre el adquirente del bien, así como la posibilidad de enervar dicha obligación mediante la transmisión del bien afecto²⁶.

Dicho loable intento de ofrecer una perspectiva alternativa a las tesis tradicionales –derecho real de garantía o responsabilidad– mediante el recurso a una institución obligacional civil, ajena al Derecho Tributario, no resulta acertado por cuanto que, como tal categoría obligacional privatista, se rige por principios que determinan un régimen jurídico que no se corresponde con el establecido para la afección de bienes inmuebles al pago de deudas tributarias, y en concreto al IBI.

En efecto, la obligación *propter rem* se conceptúa²⁷ como aquella obligación que genera a cargo del obligado un auténtico deber de prestación, si bien el sujeto pasivo se individualiza por su posición jurídica de titular de un derecho real sobre una cosa. Quien ostenta en cada momento esa posición es el obligado a ejecutar la prestación.

²⁵ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «La afección de inmuebles al pago del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 135/2002, para quien «el art. 76 LRHL, por su parte, no contempla al adquirente de los bienes como deudor sino como tercero respecto de la relación tributaria, pero afectado por un derecho de persecución de la Hacienda Pública acreedora sobre un inmueble cualquiera que sea su titular o tenedor en virtud de un derecho real de goce, de modo que la responsabilidad de éste por la deuda es determinada mediatamente por la titularidad o tenencia del bien y se traslada con él. Se establece pues una afección real del inmueble en que la obligación de pago del IBI opera ob rem o propter rem –es decir, se asume por quien es titular del bien con independencia de que sea o no sujeto pasivo del impuesto– y tiene por lo tanto el carácter híbrido o mixto que suele asignarse a este tipo de obligaciones, también denominadas "ambulatorias", pues unen elementos propios del derecho real, sin llegar a constituirlo, a elementos obligaciones.»

²⁶ «(...) Pero no asimila la afección real al caso del responsable del tributo como evidencia el hecho de que aquel adquirente, sin perjuicio de su derecho a impugnar la liquidación practicada o la procedencia de la derivación, pueda hacer el pago o "dejar que prosiga la actuación" –actuación determinada por la acción de cobro proyectada sobre el inmueble–: esta posibilidad de desapoderamiento del bien características de las obligaciones ob rem o propter rem propias de las afecciones reales, pues supone que el titular o tenedor del inmueble puede exonerarse de responsabilidad por la deuda renunciando a éste –al que como se ha dicho se vincula dicha deuda– o transmitiéndolo.» (ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*).

²⁷ Aceptando la existencia y utilidad de este concepto, lo que tampoco es pacífico entre la doctrina civil. Así, ALBALADEJO, Manuel, *Derecho Civil, III, Vol. I: Parte general y derecho de propiedad*, Bosch, Barcelona, 1991, pág. 22 y 23, a propósito de situaciones en que existe conjuntamente poder directo de alguien sobre una cosa y obligación a cargo de alguno, afirma que «(...) conviene señalar que prácticamente carece de alcance estimar que las prestaciones debidas al titular del derecho real no son contenido de éste, sino obligaciones debidas propter rem, por causa de la cosa, por el dueño o poseedor de la cosa gravada con aquél. (...) Pues la catalogación en un grupo u otro importaría, si por tratarse de contenido de derecho real se aplicasen normas de éstos, o por tratarse de obligación se aplicasen las de ésta, como por

Como consecuencia de esa individualización del obligado, el régimen de transmisión o extinción de la obligación coincide con la transmisión o extinción de la situación jurídica que sirve para designar al obligado, siendo una causa de liberación del deudor la renuncia o abandono de su titularidad real.

Ahora bien, como la propia doctrina civilística ²⁸ afirma, hay que distinguir entre la obligación *propter rem* en abstracto y una determinada y concreta obligación de esta naturaleza. Efectivamente, si se transmite el bien que designa al obligado se transmite también la obligación –por ejemplo, el comunero que transmite su copropiedad transmite la obligación de contribuir a los gastos de conservación de la cosa común–; sin embargo, si antes de la transmisión ya se ha devengado la deuda, ya ha nacido la obligación, el deudor no puede liberarse de su obligación más que con el consentimiento del acreedor, es decir, la obligación ha de transmitirse con sujeción a la doctrina general de la transmisión de las obligaciones, pues, por su propia voluntad, el deudor no puede cambiar la persona del obligado, el cumplimiento de la obligación no puede quedar al arbitrio del obligado.

De acuerdo con lo expuesto, podemos concluir que dicho régimen jurídico no se compadece con el régimen de la obligación tributaria, en la medida en que:

- a) El sujeto pasivo del IBI no deja de ser sujeto pasivo de dicho impuesto, devengado en un concreto ejercicio, por la transmisión del bien inmueble.
- b) El adquirente del bien no puede asumir una obligación *propter rem* –las deudas por IBI devengadas y pendientes de pago– por la mera titularidad jurídica de dicho bien, porque, en este caso, dicha obligación se regiría por el régimen general de la transmisión de obligaciones, lo cual exige el consentimiento expreso del acreedor –Hacienda– y del adquirente.
- c) El hecho de que el adquirente de un bien afecto quede desvinculado de la deuda cuyo pago está garantizado por la afección si transmite su titularidad, no puede ser equiparado ni explicado desde la perspectiva de la liberación del deudor por el abandono de la cosa, sencillamente, porque abandono o renuncia no es, ni vulgar ni jurídicamente, sinónimo de transmisión. Sobre esta base, hay que destacar que las obligaciones *propter rem*, una vez nacidas y vencidas –exi-

ejemplo, tiempo de duración de las acciones, que sería distinto en un caso y en otro. Mas, por esa causa no tiene lugar tal diferencia de regulación, ya que puede entenderse también que, aun siendo obligación, recibiría en ciertos puntos las reglas de los derechos reales, por razón de su conexión con uno de éstos.

Aparte de los casos anteriores hay otros en los que alguien tiene o adquiere una obligación hacia otro (derecho de crédito para éste); pero aquél no lo es determinada persona en cuanto tal, sino quien, por ejemplo, sea propietario de cierta cosa (es decir, en cuanto tiene el derecho real de propiedad de ésta, o sea su poseedor) o quien lo fuese cuando, además, aconteció el hecho. (...) Pero ello de tal forma que la referencia al titular del derecho real sirve sólo para individualizar al deudor de la obligación.

Entonces no existe situación análoga a alguna de las antes vistas en que derecho real y obligación aparecían de alguna forma ligados, sino que hay simplemente un caso en el que, siendo entre sí absolutamente independientes y sustancialmente desligados, sin embargo, el deudor en la obligación viene fijado por el hecho de ostentar el carácter de titular del derecho real. Lo mismo que en otra obligación el deudor podría haber sido fijado a través de otro dato diferente de tener aquella titularidad. Y ya se comprende que en semejante hipótesis, entre derecho real y obligación no hay enlace alguno que aquí importe.»

²⁸ Díez-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, Vol. III, *Derecho de cosas y Derecho Inmobiliario Registral*, Tecnos, 5.ª Ed.

gibles–, o bien se transmiten por el régimen general, con el consentimiento del acreedor y del adquirente, lo que no se produce en el caso de la transmisión de bienes afectos, o bien el deudor queda liberado si renuncia o abandona la cosa, requisito que no se exige al adquirente para quedar «liberado» de la deuda cuya acción de cobro le puede ser derivada, al cual le basta la transmisión del bien para devenir tercero completamente ajeno a dicha deuda.

- d) Por último, consideramos oportuno recordar que no debe confundirse el concepto de carga real ²⁹, la cual goza de acción real sobre la finca gravada en caso de incumplimiento del deber de pago (por ejemplo, art. 1.613 del CC), con las obligaciones *propter rem*, en las que no existe afección alguna sino sometimiento del deudor a la responsabilidad genérica del artículo 1.911, es decir, respondiendo con su propio patrimonio por aquellas deudas nacidas y vencidas durante el tiempo en el que ha sido titular del bien generador de la obligación.

3.1.1.2. La sucesión o la transmisión *inter vivos* de la deuda tributaria.

Un sector minoritario ³⁰ ha intentado encontrar en la afección de bienes un supuesto más de sucesión en la deuda tributaria o transmisión de la deuda *inter vivos*, basándose en el hecho de que la obligación tributaria, permaneciendo objetivamente inmutada, es cumplida por un nuevo sujeto, el adquirente, quien por su relación con el bien se convierte en sujeto pasivo sucesor en la obligación tributaria del precedente titular.

Esta tesis también ha sido descartada mayoritariamente por cuanto que no se cumplen ninguno de los requisitos para que pueda existir una sucesión en sentido técnico:

- a) Cambio de sujeto pasivo de la obligación tributaria, con la consiguiente exclusión o liberación de su condición de sujeto pasivo del anterior titular de la deuda tributaria, que permanece objetivamente inmutado ³¹.
- b) El transmitente no desaparece al tiempo que el adquirente del bien no libera al transmitente y asume la deuda dentro de los límites de la afección, no respondiendo con todo su patrimonio, como sucede en el caso de los sucesores en la deuda ³².

El adquirente, pues, no desplaza de la relación jurídico-tributaria al obligado principal, que conserva su posición, lo que justifica la acción de repetición que aquél ostenta frente a éste si satisface la deuda o si sufre la ejecución de la garantía ³³.

²⁹ Según DÍEZ PICAZO, *op. cit.*, pág. 51, «se entiende por carga real un gravamen que pesa objetivamente sobre un fundo, por el que cualquier propietario del mismo está obligado a realizar prestaciones positivas a favor del dueño de otro fundo o de una persona determinada».

³⁰ Véase GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1986.

³¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, «Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*

³² DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *op. cit.*

³³ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», *op. cit.*

3.1.2. La responsabilidad subsidiaria.

Un primer sector de la doctrina ³⁴ defiende que la LGT configura a los adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias que les son ajenas –esto es, a los supuestos de los arts. 73 y 74 de la ALGT – y por ende aplicable a la garantía del antiguo artículo 76 de la LRHL, como un auténtico supuesto de responsabilidad, en la medida en que el artículo 41 LGT se inserta sistemáticamente dentro de la regulación de la figura del responsable, exigiéndose un acto de derivación notificado reglamentariamente.

Dicha concepción se hallaba fuertemente reforzada por el régimen jurídico establecido en el RGR de 1968, según el cual el adquirente de los bienes afectos se configuraba como un obligado tributario más, y la ejecución de dicha garantía se realizaba mediante un procedimiento de derivación de responsabilidad, equiparable al procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria ³⁵.

Igualmente ha sido la que un mayor apoyo jurisprudencial ³⁶ ha recibido, si bien técnicamente resulta más que discutible.

³⁴ En este sector podemos citar a AMORÓS RICA, Narciso, «Responsabilidades tributarias», *RDFHP*, núm. 86, 1970; BAS Y RIVAS, Federico, «La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de derechos reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957; MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín, «Responsables Tributarios en el I.B.I., Plusvalía y Precios Públicos», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 91, 1990, el cual llega a concluir incluso que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad solidaria, afirmando «... Con la nueva entrada en vigor del mencionado artículo 76 LHL y el artículo 78 LGT, encontramos que si el transmitente tiene débitos anteriores a la fecha de compra responderá el adquirente solidariamente por los mismos si no hace cambio de titularidad.»; CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 1997.

Entre los pronunciamientos más recientes podemos mencionar a GUERRA REGUERA, Manuel, *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997; MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso, *El impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1993; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», *RIF*, núm. 11, 1995. MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 26, en una labor de caracterización de la obligación del responsable afirma que «La obligación del responsable es una obligación accesorio. Es posible en nuestro Derecho que personas, originariamente extrañas a la relación crediticia, accedan a ella como garantes de su cumplimiento. Tal es el caso de las garantías personales como la fianza o reales como la hipoteca, la prenda o la anticresis. Incluso como consecuencia de actos u omisiones que conllevan el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la prestación, por negligencia, culpa o dolo. Estas situaciones constituyen una responsabilidad añadida o accesorio, que no puede ser confundida con la correspondiente al deudor, con independencia de que pueda configurarse en el mismo plano de exigibilidad de aquél o en un plano de subsidiariedad, comprendiendo universalmente los bienes del responsable o alguno de ellos, y en todo o en parte abriendo la posibilidad del resarcimiento de lo pagado.

En estos términos es reconducible la situación de los llamados "responsables tributarios", si bien con las peculiaridades impuestas por la naturaleza legal de la obligación que contraen y dentro de las especiales garantías que rodean al crédito tributario.

Estas garantías pueden considerarse personales aunque, en algunos casos, al referirse a determinados bienes, mantienen una orientación real, que ha servido de soporte al hecho imponible, como sucede con los bienes sujetos a impuestos que gravan su transmisión, con la posibilidad de asumir la obligación del pago a través de dichos bienes. (...)»

³⁵ Véase nota núm. 8. Como podremos comprobar, ésta parece ser la opción elegida por el nuevo legislador.

³⁶ Encabezando esta corriente se encuentra el Tribunal Supremo –SS de 1 de febrero de 1995, 12 de julio de 1996, 14 de noviembre de 1996, 12 de marzo de 1997–.

En el último párrafo del F.J. 4.º de la sentencia de 20 de noviembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ 010784) queda claramente sintetizado el razonamiento sobre el que se fundamenta dicha tesis: «Todo lo expuesto viene confirmado por el dato técnico-jurídico de que, aun cuando doctrinalmente ha habido tendencias interpretativas contrapuestas (que han llegado

La tesis de la responsabilidad subsidiaria o, cuando menos, análoga a ésta, que ha sido sostenida preferentemente por la jurisprudencia, puede explicarse en atención al tratamiento más favorable y garantista que para ese tercero adquirente proporciona, en la medida en que dicha responsabilidad sólo podrá extenderse a la deuda tributaria inicial –cuota y recargos sobre bases, con exclusión de recargos de apremio y por ingreso extemporáneo, intereses de demora o costas–, y sólo podrá ser exigida una vez agotado el procedimiento de recaudación frente al deudor principal, con resultado fallido.

A dicha corriente se le objeta que en los supuestos de responsabilidad tributaria se responde personalmente o *ultra vires*, esto es, con todo el patrimonio, presente y futuro, del eventual responsable. No así en los supuestos de afección, en los que el adquirente del bien sólo queda sujeto, como cualquier otro deudor hipotecario, a la eventual ejecución del bien de su titularidad gravado por la afección, por tanto, responde únicamente *intra vires*, con el importe o valor de dicho bien, cualquiera que sea el importe de la deuda tributaria³⁷.

3.1.3. El derecho real de afección o garantía real.

3.1.3.1. Primera aproximación doctrinal.

La doctrina, sin duda, mayoritaria³⁸ se agrupa en torno a la concepción de la afección del bien inmueble como un derecho real de garantía, esto es, como una garantía de carácter real de la cual ha investido la Ley a determinados créditos tributarios –a nuestros efectos, los devengados por el concepto de IBI–, la cual debe ser adicionada al resto de las garantías establecidas con carácter general en la Ley General Tributaria.

a afirmar que el tercero poseedor del bien afectado no adquiere la posición de responsable tributario, en cuanto sólo ha de soportar la persecutoriedad de la cosa, sin involucrar todo su patrimonio –como le ocurre a aquél–, la jurisprudencia de esta Sección y Sala, a partir, especialmente, de la sentencia de 1 de febrero de 1995 (Normacef Fiscal, NFJ 004305), ha considerado que la responsabilidad por la adquisición de bienes afectados por Ley al pago de las deudas tributarias es subsidiaria (aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario –el adquirente del bien– sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por la Ley al pago del tributo y sólo con ellos), pues, como se declara en la sentencia mencionada, la precisa denominación del conjunto de facultades que en favor de la Hacienda proceden del artículo 41 de la LGT, sea una hipoteca legal, bajo cuya rúbrica se encuadra el artículo 194 de la Ley Hipotecaria o una hipoteca legal tácita, como expresamente lo califica el artículo 37 del RGR de 1990, vigente en la fecha a que se refieren los actos debatidos en el proceso, o una afección real de los bienes a unas obligaciones preexistentes a su transmisión, como sostiene la tesis mayoritaria, resulta intrascendente en la práctica, ya que lo esencial es que, para que la Hacienda pueda hacer efectivo su derecho al cobro sobre los bienes afectos, es preciso que haya agotado sin éxito la acción recaudatoria contra los sujetos pasivos, sean sustitutos o contribuyentes, declarándolos fallidos, con la consecuente derivación tributaria de la responsabilidad, y obvio es, en el presente asunto, que ni los transmitentes de las fincas y contribuyentes del Impuesto han sido declarados tales.»

³⁷ Véase, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Responsabilidades patrimoniales tributarias», *Revista de Derecho Privado*, 1951; RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, «Las garantías del crédito tributario», *CREDF*, núm. 30, abril-junio de 1981; DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *RCEF*, núm. 213, 2000; GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000; también en *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

³⁸ Entre otros, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *op. cit.*; HERRERA MOLINA, P.M., «"Obligados" y "Legitimados" al pago del tributo en el nuevo RGR», *Carta Tributaria*, núm. 137, 1991; FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *RDF*, núm. 215, 1991; DE LA ROSA VARGAS, Gustavo, «Las garantías específicas del cré-

Dicha calificación técnica, que ha sido plasmada tanto administrativa ³⁹ como jurisprudencialmente ⁴⁰, tiene por base los siguientes fundamentos ⁴¹:

- a) El adquirente no responde con su patrimonio sino con el límite de la carga real, que sigue al bien, con independencia de su poseedor. El adquirente no asume personalmente la obligación de pago de la deuda, de tal modo que, en caso de no hacer frente al pago, la Administración sólo podrá dirigirse contra el bien afecto –no contra ningún otro bien del adquirente–, y sólo por el importe que pueda satisfacer el valor del bien.

dito tributario en la transmisión de bienes», *Carta Tributaria*, núm. 211; CASANA MERINO, F., «Las garantías del crédito y los tributos locales», *RHL*, núm. 75, 1995; ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Comares, 4.ª Edición; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 13.ª Edición; LASARTE, Javier, coord., *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, 2.ª Edición actualizada; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., coord., *Manual de Derecho Tributario*, Comares, 2000.

³⁹ La Resolución del TEAC de 9 de julio de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ 008363) afirma en su F. J. 3.º que «Como es sabido y cuestión pacífica, el supuesto del que tratamos, que encaja en el artículo 41 de la LGT, no es un caso de responsabilidad, sino de garantía real, como lo acredita el hecho de que el propio RGR lo sitúe en el Capítulo dedicado a las garantías, como ya hemos dicho. A diferencia de los supuestos de responsabilidad solidaria, no basta con que se haya impagado la deuda al vencimiento del plazo de ingreso voluntario (art. 12.1 RGR); en contraposición con los casos de responsabilidad subsidiaria, no es necesario llegar al final del procedimiento ejecutivo y que se produzca la declaración de fallido del deudor principal (art. 14.1 RGR). Por último, el adquirente, a diferencia del responsable, no responde del pago de la deuda tributaria "con todos sus bienes presentes y futuros" (art. 10.5 RGR), sino que "si no paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas" (art. 37.2 del RGR), justamente porque, como dice la Ley, "los adquirentes de bienes ... responderán con ellos" (art. 41 LGT).

Siendo ésta pues, su naturaleza, es lógico que funcione como tal garantía real, es decir, que no está sujeta a un orden de subsidiariedad respecto de los posibles responsables, sino que, como resulta de las normas transcritas, el único requisito es que el sujeto pasivo haya dejado pasar el plazo del artículo 108 R.G.R. sin pagar la deuda apremiada, que es lo que aquí sucedió. En definitiva, como cualquier otra garantía real, supone una afectación patrimonial individualizada, de un bien concreto que es el único que, llegado el caso, se ejecuta; (...).

⁴⁰ La STSJ de La Rioja de 7 de octubre de 1996 (FJ 2.º), famosa y tradicionalmente invocada como ejemplo paradigmático: «Como establece la doctrina más autorizada en Derecho Tributario, el régimen que establece el artículo 76 de la LRHL (complementado por lo establecido en el artículo 41 de la LGT), se trata de un auténtico derecho real, que sujeta el bien transmitido a la ejecución respecto de los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación. Esta garantía cede ante el derecho de quienes han adquirido amparados por la fe pública registral o en establecimiento mercantil con buena fe y justo título, lo cual cohonesta la normativa tributaria con lo establecido en el Código Civil (art. 464) y en el Código de Comercio (art. 85).

Aunque la Ley General Tributaria considera al adquirente del bien afecto como un responsable de los del artículo 41, no estamos ante un auténtico supuesto de responsabilidad pues dicho adquirente no responde con todo su patrimonio, como los auténticos responsables, sino únicamente con el bien afecto. La derivación de la acción contra dicho adquirente tampoco es encajable en el esquema del responsable subsidiario y solidario. En el primer caso, para derivar la acción es necesario agotar la ejecución con declaración de fallido del sujeto pasivo principal; en el segundo, la derivación de la acción se produce al finalizar el período voluntario. En el supuesto de afectación de bienes, en cambio, la derivación se produce al vencer el plazo para el pago del recargo de apremio, sin esperar a que concluya la ejecución. A partir de ese momento, el adquirente tiene opción entre pagar la deuda (excluido el recargo de apremio, intereses y costas) o dejar que prosiga la acción, con embargo y subasta del bien en cuestión (ex arts. 41 y 37.3 de la Ley General Tributaria). El Reglamento General de Recaudación no comete el error de sistemática de la Ley Marco Tributaria y saca el derecho de afectación del capítulo de los responsables, obligados al pago.

Pero la novedad, que por otra parte motiva la discusión del supuesto de autos, estriba en que, mientras que tanto la Ley General Tributaria como el Reglamento General de Recaudación se refieren a este tipo de garantía para los casos de tributos que gravan la transmisión o adquisición o importación de bienes, sin embargo, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ha introducido el derecho de afectación con relación a un tributo de carácter directo, como es el IBI, en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos sobre los mismos.»

⁴¹ Véase DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afectación de bienes al pago de las deudas tributarias», *op. cit.*

- b) El adquirente queda liberado de toda «responsabilidad» al transmitir el bien afecto al pago o al abandonarlo, dado que ésta es la auténtica garantía y no el poseedor del bien. Una vez transmitido, será el nuevo adquirente el obligado a soportar la persecución del bien, sin que, en ningún caso, el deudor inicial pierda su posición deudora ⁴².
- c) Las características del poder que concede a la Administración sobre el bien son de naturaleza real. Dicho carácter real reside en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa quienquiera que sea el propietario o poseedor actual de ella. Aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la recibe con la carga o gravamen representado por la existencia de la afección y tiene que soportar este derecho del acreedor.

Sobre la base de las anteriores premisas que, a nuestro juicio, resultan incontestables, procedemos al desarrollo del razonamiento y extracción de las conclusiones pertinentes.

3.1.3.2. Conceptualización del derecho real de afección.

(i) Concepto civil de derecho real de garantía.

Una vez reconducida la cuestión y localizada la afección del bien inmueble al pago del IBI en el ámbito de la tradicional categoría de los derechos reales ⁴³, el interrogante que se plantea es qué tipo de derecho real es y cuál es su contenido.

Atendiendo a la función económica, la doctrina civil ⁴⁴ suele distinguir entre derechos reales de goce y derechos de realización de valor, entendiendo por estos últimos aquellos derechos que otorgan a su titular la facultad de enajenar la cosa afectada, mediante los trámites legales establecidos al efecto, para obtener el valor de la misma. Son derechos de garantía porque mediante ellos se

⁴² STS de 19 de noviembre de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ 003883): «...lejos de contener una hipótesis de transmisión de la obligación o de configurar ésta como propter rem, establecen meramente un derecho real de afección, erigido sobre el bien que se transmite, en garantía del tributo que grava dicha transmisión, de modo que, si el adquirente lo transmite nuevamente, quedará liberado del tributo, que recaerá sobre el nuevo titular, en cuanto obligado a soportar la persecución del bien, sin que desaparezca la obligación personal, con todo su patrimonio, de los sujetos pasivos que, como contribuyente y sustituto, devengaron el tributo».

⁴³ En los términos de la STS de 25 de junio de 1936, «derecho real que, normalmente, significa potestad de obrar erga omnes, sobre una cosa específica perteneciente al mundo exterior, con la pretensión de que esa facultad agendi sea reconocida y acatada por la colectividad, rechazando en su consecuencia, cualquier idea que suponga obligación individualizada en un tercero, porque el sujeto pasivo que entra en esta relación jurídica, es indeterminado y su papel consiste en un pura abstención, debiendo limitarse, por tanto a respetar tal derecho y a no impedir su ejercicio».

En palabras de ALBALADEJO, Manuel, *op. cit.* «el poder directo en que consiste el derecho real es aquel señorío jurídico que (aunque falten las facultades de goce, de disfrute y de tenencia material de la cosa) atribuye la posibilidad de operar inmediatamente sobre ésta de alguna forma (así, para promover su venta, en el caso de la hipoteca; o para promover su adquisición, si se trata de un derecho de retracto sobre la cosa que otro vende).»

⁴⁴ Véase Díez-PICAZO y GULLÓN, *op. cit.*, ALBALADEJO, Manuel, *op. cit.*

asegura el cumplimiento de una obligación de que es acreedor el titular del derecho real. Constríen al deudor a pagar para evitar la ejecución, y, caso de incumplimiento, con el valor obtenido será satisfecho el derecho del acreedor ⁴⁵.

Dentro de este grupo, el derecho real de garantía tradicionalmente asociado a los bienes inmuebles es la hipoteca, la cual se define como el derecho real de realización de valor que recae sobre bienes inmuebles, y que asegura el cumplimiento o la satisfacción forzosa de un crédito mediante la concesión a su titular de la facultad de llevar a cabo la realización del valor de aquéllos, enajenándolos y percibiendo su precio a través del procedimiento legalmente establecido y cualquiera que sea en ese momento su poseedor o propietario ⁴⁶.

De conformidad con la anterior definición, el derecho de afección que nos ocupa puede identificarse plenamente con el derecho típico de hipoteca; ahora bien, atendiendo a la clasificación que se realiza en los artículos 137, 158 y 194 LH ⁴⁷, procede determinar qué tipo de hipoteca constituye el artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL), si reúne los requisitos de una hipoteca legal tácita o constituye una nueva tipología de hipoteca, con características particulares.

En este contexto, GÓMEZ CABRERA ⁴⁸ defiende la naturaleza de hipoteca legal tácita sobre la base de los siguientes argumentos:

- a) Otorga a Hacienda un derecho de realización de valor sobre el bien afecto, pudiendo ejecutar directamente ese bien para aplicar su producto a la satisfacción del crédito, sin necesidad, por lo tanto, de seguir el orden de embargo establecido en el artículo 131 LGT.
- b) Dicho derecho de realización goza de rehipotecariedad, esto es, la ejecución puede ser llevada a cabo cualquiera que sea el poseedor o propietario del bien.
- c) La ejecución, cuando el bien pertenece a un tercero, puede llevarse a cabo dentro del mismo procedimiento seguido contra el deudor principal, sin necesidad de concluirlo frente a él, dirigiendo directamente la acción sobre el bien garantizado, en un procedimiento muy similar al establecido en la Ley Hipotecaria para la ejecución de las hipotecas ⁴⁹.

⁴⁵ Véase Díez-Picazo y Gullón, *op. cit.*

⁴⁶ Artículos 1.876 CC y 104 LH: «La hipoteca sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre los que se impone, cualquiera que sea su poseedor, al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida».

⁴⁷ Artículo 137 LH: «Las hipotecas son legales o voluntarias.»

Artículo 158 LH: «Sólo serán hipotecas legales las admitidas expresamente por las leyes con tal carácter.

Las personas a cuyo favor concede la Ley hipoteca legal no tendrán otro derecho que el de exigir la constitución de una hipoteca especial suficiente para la garantía de su derecho.»

Artículo 194 LH: transcrito en la nota núm. 3.

⁴⁸ Dicha naturaleza es la atribuida tanto al derecho de afección al pago de impuestos transmisivos, ex artículo 74 LGT, como al IBI, ex antiguo artículo 76 LRHL. Véase pág. 109 a 113. De «La concurrencia del crédito tributario...» *op. cit.*

⁴⁹ «Para ello será necesario: que el obligado principal no haya satisfecho la deuda dentro del plazo del artículo 108; que se notifique al titular del bien que la deuda haya sido ingresada, siempre que, obviamente se haya dictado ya la providencia de embargo, se haga lo propio con la diligencia decretando la traba del bien afecto, que, en todo caso, deberá ser notificada además de al tercer poseedor a todos los titulares de cargas sobre él que figuren en la certificación expedida a tal efecto por Registrador».

En consecuencia, concluye este autor, puede afirmarse que el derecho de afección tiene la naturaleza de una hipoteca que, por constituirse *ope legis*, sin necesidad de acto constitutivo expreso, es, además de legal, tácita ⁵⁰.

Sin embargo, FALCÓN Y TELLA ⁵¹ niega expresamente que se trate de una hipoteca legal por cuanto que la afección no implica que se puedan utilizar los procedimientos de ejecución hipotecaria ⁵².

Otra perspectiva ofrece GÓMEZ LAPLAZA ⁵³, para quien la afección no constituye, siquiera, una garantía hipotecaria sino una mera preferencia, un privilegio crediticio para el que el RGR exige su constancia registral ⁵⁴.

(ii) La afección inmobiliaria del Derecho Tributario.

Siguiendo la metodología deductiva propuesta, a continuación, descendemos un nivel de categorización jurídica de la institución, situándonos en el plano específicamente tributario.

Abordamos dicha tarea de conceptualización, perfilando las características de la afección inmobiliaria y estableciendo las relaciones y interconexiones existentes con las figuras afines, en el entendimiento y la esperanza de que una respuesta satisfactoria a cada uno de dichos interrogantes nos permitirá reflejar con el rigor necesario cuál sea la naturaleza jurídica de esta institución:

En consonancia con esta tesis, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *op. cit.*, define el derecho de afección como una garantía real, en el sentido de que es la afección de una determinada cosa para el aseguramiento de una obligación. Se concede al acreedor un derecho de realización de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente su obligación. Y, en este contexto, observa que el tercero adquirente de bienes afectos al pago de deudas tributarias «*se encuentra en una situación que no se diferencia en su estructura y en sus efectos de la hipoteca o de la prenda, tercero poseedor de bienes hipotecados, de ahí el sentido de la expresión "tercero fiscal" que a menudo se aplica a este supuesto*».

⁵⁰ Idéntica equiparación realiza ARRANZ DE ANDRÉS, C., «La afección al pago del artículo 76 LHL: aspectos sustantivos y procedimentales», *RDFHP*, núm. 266, oct./dic. 2002.

⁵¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario», *Cuestiones tributarias prácticas, La Ley*, 2.ª edición.

⁵² En contra de lo cual, asevera GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *op. cit.* pág. 109 que «*No obstante, en mi opinión, el argumento debería ser el inverso: determinar primero la naturaleza de la afección y si resulta que participa de la de la hipoteca, defiéndose la necesidad de que se utilicen los procedimientos para ejecutarla; pero no negarle esa naturaleza sobre la base de que el ordenamiento no prevé su realización a través de los cauces para ejecutar las hipotecas. La naturaleza es la que debe condicionar el procedimiento y no viceversa. Además de que, a mayor abundamiento, la realización de la afección coincide, en esencia, como hemos visto con la de la hipoteca*».

⁵³ GÓMEZ LAPLAZA, Carmen, «Leyes Hipotecarias», *Concordancias y Notas*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

⁵⁴ Preferencia que, según esta autora, *op. cit.* «*obliga así a una norma legal que la establezca para supuestos generales, a la vez de una nota marginal que la aplique en cada caso concreto*».

1. IDENTIDAD DEL DERECHO DE AFECCIÓN INMOBILIARIA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 74 ALGT Y EL ARTÍCULO 65 LRHL (ART. 64 TRLRHL).

Tal como reconoce mayoritariamente la doctrina⁵⁵, sin perjuicio de honrosas excepciones que sostienen posiciones contrarias⁵⁶, las afecciones establecidas en los artículos 74 de la ALGT y 65 LRHL (art. 64 TRLRHL) constituyen la misma garantía del pago de deudas tributarias, si bien cada una de ellas ampara su propio ámbito impositivo.

En efecto, del tenor literal de sendos preceptos⁵⁷ se desprende la existencia de una afección de bienes y derechos al pago de tributos que graven dichas transmisiones o del IBI, afección que surge en el momento en que se produce la transmisión de su titularidad y que se hará efectiva a través del procedimiento establecido en el artículo 41 ALGT. Éstos son pues los elementos que nos permiten predicar la idéntica naturaleza jurídica de ambas figuras:

- a) Afección de los bienes sobre los que recae el tributo garantizado al pago del mismo.
- b) Momento en que surge la afección, cual es la transmisión de los bienes afectos.
- c) Procedimiento de realización de la garantía, mediante la exigencia de un acto de derivación de la acción recaudatoria, en los términos prescritos en el artículo 41 de la ALGT.

⁵⁵ Entre otros, CASANA MERINO, F., *op. cit.*; ZABALA, LLOPIS y DAGO, *Recaudación: aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990*, CISS, 1993; DELGADO GARCÍA, Ana María, *op. cit.*; ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, *op. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993.

Desde el punto de vista jurisprudencial, podemos citar, a título ejemplificativo, las recientes STSJ de Cataluña, de 1 de febrero de 2001, STSJ de Galicia de 16 de febrero de 2001.

⁵⁶ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, *op. cit.*, distingue netamente ambos supuestos, pues, como ya se ha expuesto, defiende la naturaleza de obligación *propter rem* del artículo 76 LRHL, mientras que respecto de la afección del artículo 74 LGT afirma que: «*Ha de advertirse en principio que, pese a algunas dudas suscitadas por la interpretación y alcance del artículo 41 LGT, parece más adecuado a su dicción entender que contempla de la responsabilidad por afección de bienes, y ello de manera general pues no concreta los tributos ni los bienes a que se refiere: atiende a toda clase de afecciones reales previstas por la Ley sin perjuicio de lo que en cada caso disponga ésta. Difiere así de la garantía establecida por el artículo 74 LGT, específicamente circunscrita a los tributos que gravan transmisiones, adquisiciones e importaciones y no aplicable a un impuesto sobre el capital como es el IBI, quedando disociado este precepto del artículo 76 LRHL.*»

Esta concepción también ha encontrado su reflejo Jurisprudencial, en la STSJ de Castilla y León, de 20 de diciembre de 2000. (F.J. 3.º): «*No es de aplicación al caso el artículo 74 LGT, regulador de la afección de bienes al pago de tributos que gravan transmisiones. En nuestro caso, la afección del bien lo es al pago del IBI, impuesto patrimonial que no grava transmisión alguna. Estamos, pues, fuera del ámbito de aplicación del artículo 74 LGT y dentro del ámbito de aplicación del artículo 76 LHL, que establece una afección real del bien transmitido al pago del IBI, para el caso de que se transmita el bien, ciertamente, pero no para el caso de que el tributo grava la transmisión, que es; supuesto de hecho distinto, y contemplado, como decimos, en precepto diferente, el 74 LGT, del que no podemos hacer aplicación en este caso. No es, pues, la demandante un tercero protegido por la fe pública registral, que se beneficiaría de la exclusión de la afección si estuviéramos en el ámbito de aplicación del artículo 74 LGT, que no es el caso. La demandante responde con el bien, sin exclusión alguna, por las deudas tributarias no prescritas en concepto de IBI.*»

⁵⁷ Reproducidos en el Apartado que encabeza el presente trabajo.

- d) No obstante, el artículo 74 de la ALGT establece la afección real en garantía de los impuestos que gravan la transmisión, mientras que el artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) consagra específicamente dicha garantía respecto del IBI ⁵⁸.

Identificada la simetría de los derechos de afección contemplados en los artículos 74 ALGT y 65 LRHL (art. 64 TRLRHL), procede analizar si estamos ante un auténtico supuesto de hipoteca legal tácita y, en su caso, el sentido del procedimiento de derivación establecido en el artículo 41 ALGT.

2. DERECHO DE AFECCIÓN COMO HIPOTECA Y FUNCIÓN DEL ARTÍCULO 41 ALGT.

El primer obstáculo que nos impide llegar a una conclusión unívoca en este extremo es la ausencia de una teoría unánime de la propia hipoteca legal tácita, por parte de la doctrina y de la jurisprudencia.

Dichas discordancias son puestas de manifiesto por GÓMEZ CABRERA ⁵⁹ quien apunta las siguientes observaciones:

- a) El artículo 73 ALGT reconoce un doble derecho plasmado en una garantía y un privilegio para el cobro de dos anualidades ⁶⁰ de determinados tributos ⁶¹: una garantía real, por cuanto sujeta un bien concreto al pago de dichas deudas, con independencia de quién sea su propietario o poseedor; un privilegio especial y absoluto en el cobro de dicha deuda respecto del valor de realización del bien afecto, cuando concurra con otros acreedores, incluso cuando éstos lo sean de prenda o hipoteca. Se trata, por tanto, de una hipoteca legal, tácita y de primer grado ⁶².

⁵⁸ Con ello se pone de manifiesto, según la Sentencia del TSJ de La Rioja, de 7 de octubre de 1996, que: «mientras que tanto la LGT como el RGR se refieren a este tipo de garantía para los casos de tributos que gravan la transmisión o adquisición o importación de bienes, sin embargo, la LHL ha introducido el derecho de afección con relación a un tributo de carácter directo, como es el IBI, en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos sobre los mismos».

En palabras de GÓMEZ CABRERA, «de este modo podemos concluir que el artículo 76 LHL lo único que ha hecho es extender el derecho de afección del artículo 74 a un tributo directo y real, de devengo periódico. De ahí que, en principio, le sean de aplicación todas las normas, reglas y principios que han sido expuestos a propósito de aquél» («Concurrencia del crédito tributario ...», *op. cit.*, pág. 113).

⁵⁹ En la monografía dedicada específicamente al tema, «La situación jurídica del adquirente de bienes afectos al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tributos Locales*, núm. 16, de marzo de 2002.

⁶⁰ Anualidades más que polémicas. Sobre dicha discusión nos pronunciaremos más adelante.

⁶¹ Tributos periódicos, directos, cuyo objeto recaiga directamente sobre la titularidad del dominio o de derechos reales de goce sobre un bien o sus productos directos, susceptibles de inscripción registral. Características, todas ellas, concurrentes en el IBI.

⁶² En este sentido coincide, básicamente, con SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias», *op. cit.*

- b) Por su parte, el –entonces– artículo 76 LRHL establece asimismo otra hipoteca legal tácita, pero ésta abarca a todas las deudas pendientes de pago en el momento de la transmisión, y consiste únicamente en una garantía real –afección directa del bien–, sin que ello implique un privilegio especial para dichos créditos, los cuales deberán seguir el orden de prelación general ⁶³.
- c) No obstante lo anterior, el procedimiento para la realización de las mencionadas hipotecas legales –así como la prevista en el art. 74 ALGT– no será un procedimiento de ejecución hipotecaria, sino el previsto en el artículo 41 ALGT, establecido para regular el modo de proceder contra los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria; procedimiento que para este autor se asemeja mucho al de ejecución hipotecaria.

La visión que ofrece la Jurisprudencia es muy otra, explicando la exigencia del acto de derivación de la acción recaudatoria mediante la negación de la existencia de una hipoteca legal tácita ⁶⁴ o, cuando menos, modulando el concepto de hipoteca legal tácita en el ámbito del Derecho Tributario.

Dicha modulación pasa por rechazar aquel aspecto típico de la categoría jurídico-privatista de todo derecho real en virtud de la cual el sujeto pasivo del mismo no es un sujeto pasivo determinado o concreto sino una colectividad obligada a soportar o a abstenerse de obstaculizar el ejercicio del derecho por parte de su titular.

⁶³ La misma concepción refleja ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, en «La afección al pago del artículo 76 LHL,...», *op. cit.*, cuando afirma que: «(...) *Difiere, ciertamente, la afección del artículo 76 LHL de la regulada en el artículo 73 LGT en la preferencia que frente a terceros una y otra conceden. (...) a priori resulta fácil observar que la especial preferencia atribuida por el legislador a la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT no resulta predicable de la afección del artículo 76 LHL. Ahora bien, no debemos obviar que dicha preferencia no constituye propiamente un carácter esencial de las hipotecas legales tácitas, sino que más bien se trata de una cualidad accesoria con la que el legislador ha querido complementar el concreto supuesto regulado en el artículo 73 LGT, sin que, insistimos, se trate de elemento ínsito a las mencionadas garantías hipotecarias. Como en su día apuntara BONNECASE, el privilegio no es un derecho autónomo sino una cualidad o propiedad de un derecho que puede acompañar tanto a un derecho real como a un derecho de crédito, sea éste simple o garantizado. Por ello, no siendo esta diferencia de naturaleza, sino únicamente de grado o alcance, no obsta a nuestro juicio para considerar acertada la atribución al supuesto regulado en el artículo 76 LHL del carácter de hipoteca legal tácita, sin que ello deba suponer, como en alguna ocasión se ha manifestado desde la jurisprudencia, la confusión entre las garantías contenidas en ambos preceptos.*»

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de marzo de 1978.

Mucho más radical es, sin duda, la Sentencia del TSJ de Valencia, de 4 de julio de 1998 (*Normacef Fiscal*, NFJ 006935), de la que reproducimos el siguiente fragmento (F.J. 2.º), claramente ilustrativo de la idea expuesta: «*Aunque la garantía que venimos considerando se la denomine Hipoteca Legal y, se incluya por la Ley Hipotecaria en la subsección quinta de su título quinto, bajo aquel epígrafe de "De otras hipotecas legales", realmente no es tal y no se la denomina así por la misma legislación, sino por su preferencia sobre cualquier otro acreedor en cuanto al crédito a que aquélla se refiere, en favor de las personas u organismos de que se trata. Así vemos que utiliza esa denominación de preferencia, el número 7 del artículo 168 y los artículos 194 y 196 de la Ley Hipotecaria; así como los números 1.º y 2.º del artículo 1.923 del Código Civil. No estamos ante ninguna hipoteca. No existen hipotecas legales tácitas. Estamos ante una garantía de orden más superior incluso a la de la hipoteca, pues la preferencia estatuida por aquélla, queda fuera de todo convenio, de todo mecanismo de publicidad, lo cual no ocurre nunca con el derecho real de hipoteca. No parece en absoluto acertado alegar, para prescindir de un trámite esencial, a la naturaleza jurídica de algo que no existe, que no tiene más que una referencia nominal, carente de contenido substantivo. Lo que sí existe, ya lo hemos dicho, es una preferencia, una preferencia privilegiada, como señala el artículo 41 de la LGT, para que la Hacienda Pública, pueda hacer efectivo, frente a cualquier otro acreedor, preferentemente, su crédito tributario sobre el bien transmitido.*»

Con ello se pone de manifiesto que la acción de la Administración siempre ha de ir dirigida contra un sujeto determinado (persona física, jurídica o ente sin personalidad jurídica pero que constituye un patrimonio separado susceptible de imposición), mas nunca puede tener como objeto directo un bien en concreto ⁶⁵, por cuanto que, en definitiva, no existe una responsabilidad tributaria objetiva sino que todo crédito tributario tiene como referencia un sujeto pasivo determinado ⁶⁶.

Este razonamiento es el que se encuentra en la base, a nuestro juicio, de la construcción doctrinal del Tribunal Supremo ⁶⁷ en cuya virtud la afección del bien inmueble establecida en el antiguo artículo 76 LRHL constituye un derecho real administrativo de carácter especial: una garantía de naturaleza real –rehipotecariedad– sí, pero cuyas específicas características desnaturalizan, en cierta medida, dicho carácter real:

- a) Naturaleza subsidiaria, esto es, que sólo podrá ser ejecutada una vez agotada la vía recaudatoria frente al sujeto pasivo o deudor inicial.
- b) No es directamente ejecutiva sino previa derivación de la acción recaudatoria.

La anterior configuración parece traducir una cierta voluntad de limitar o atenuar la radicalidad de las garantías reales establecidas legalmente a favor de ciertos créditos tributarios, en el entendimiento de que la efectividad de los mismos no debe obtenerse a costa de la lesión del patrimonio de personas ajenas al tributo en cuestión (a su hecho imponible y la capacidad económica que el mismo constituye o representa), condicionando, en consecuencia, esta eficacia real a la frustración de las vías «ordinarias» de recaudación (declaración de falencia del deudor principal).

Una vez expuestas las perspectivas desde las que ha sido enfocada la cuestión, estamos en condiciones de desarrollar nuestra tesis, fundamentada en un análisis crítico y sincrético de las mismas.

- (a) Crítica de la Tesis defendida por el Tribunal Supremo.

En efecto, la interpretación que mantiene el Tribunal Supremo no se inspira en argumentos estrictamente normativos, sino que responde a la búsqueda de una protección que la norma no ofrece ⁶⁸; así, aun admitiendo que resultase sostenible y, en cierta medida, coherente con la regulación prevista en el Reglamento General de Recaudación de 1968, hoy presenta un carácter ciertamente discordante con el artículo 37.2 del vigente Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1684/1990.

⁶⁵ STS de 12 de diciembre de 1988 (F.J. 2.º): «Asimismo no puede aceptarse la tesis de la sentencia apelada, quien despreciando la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, afirma que la responsabilidad de la finca es objetiva, lo que es cierto, pero intrascendente a efectos fiscales, ya que no es la finca, sino su propietario –o poseedor– quien deberá hacer frente a dicha responsabilidad, solidaria o subsidiaria, problema que no sólo no es intrascendente, sino esencial para la resolución del presente recurso, pese a lo afirmado por la sentencia apelada.»

⁶⁶ STS de 12 de julio de 1996 (F.J. 7.º).

⁶⁷ STS de 14 de noviembre de 1996 o la citada *supra*, de 20 de noviembre de 2000.

⁶⁸ En la medida en que el artículo 41 LGT nada especifica a propósito de la subsidiariedad del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria.

Por último, debe señalarse que la subsidiariedad afirmada por el Tribunal Supremo sólo podría ser predicable de la afección cuando el bien ha sido transmitido a un tercer adquirente [caso del art. 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL), o de la hipoteca legal tácita y de la afección de bienes de los arts. 73 y 74 de la ALGT, respectivamente, cuando el bien afecto ya no es propiedad del sujeto pasivo de las deudas garantizadas con el bien] pero, en ningún caso, cuando la garantía real permanece en manos del obligado principal (arts. 73 y 74 de la ALGT, en caso de que el bien se mantenga en manos del sujeto pasivo), pues vulnera la consistencia y unicidad de una garantía real, de una hipoteca legal tácita.

En efecto, la subsidiariedad de la garantía no puede ser atribuida en el segundo caso, porque la misma implica una contradicción lógica que conduce al siguiente absurdo: el artículo 130 de la ALGT, así como el artículo 111 del RGR, prescriben que cuando la deuda no se paga, procederá, en primer lugar, la ejecución de las garantías. Por tanto, cuando el sujeto pasivo es el adquirente o poseedor del bien afecto, procede, como primera acción administrativa dirigida a hacer efectivo el cobro de la deuda impagada, la ejecución de dicha garantía real, la cual se realizará según el procedimiento establecido para la enajenación de los bienes embargados de la misma naturaleza. Nótese que, de esta manera, se enerva el orden de bienes embargables establecidos en el artículo 131 ALGT⁶⁹. Carece de todo sentido que dicha garantía tenga carácter subsidiario⁷⁰, vulnerando el procedimiento recaudatorio, que predica con una lógica aplastante la prioridad de las garantías de una deuda en el orden de ejecución patrimonial.

(b) Fundamento de la Tesis defendida por el Tribunal Supremo.

No obstante lo dicho, debemos reconocer que la interpretación jurisprudencial expuesta vendría amparada por un cierto *fumus bonus iuris* que a continuación intentaremos explicar:

La primera y principal perplejidad del régimen jurídico de un derecho real de afección se suscita por el propio procedimiento para hacerlo efectivo que ha establecido el artículo 41 LGT.

Con independencia de la localización sistemática de dicho precepto⁷¹ y del desarrollo reglamentario que del mismo se ha hecho, lo cierto es que contempla un procedimiento con características, si no netamente diversas, sí cualitativamente distintas del de la ejecución hipotecaria⁷².

Hacemos referencia, con ello, a la apertura y tramitación de un expediente de derivación, a la notificación reglamentaria de un acto administrativo de derivación de la acción de cobro y, sobre todo, a la posibilidad del adquirente de reclamar la procedencia de la derivación o discutir la liqui-

⁶⁹ En el que, no lo olvidemos, los bienes inmuebles se encuentran en cuarto lugar, pospuestos al dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito, créditos o valores realizables a corto plazo, y sueldos, salarios y pensiones.

⁷⁰ Estaríamos imponiendo la ejecución de cualquier otro tipo de bienes, incluso otros inmuebles, antes que la del bien afecto específicamente al pago de la deuda que se pretende cobrar.

⁷¹ La cual no deja de ser un criterio interpretativo más a tener en consideración, sin perjuicio de que sea un argumento meramente formal y, todo hay que decirlo, no demasiado contundente cuando del legislador tributario se trata, dada su falta de rigor en cuanto a técnica legislativa se refiere.

⁷² En contra, como ya hemos expuesto y citado, GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *op. cit.*

dación practicada, con carácter previo a la ejecución de la garantía real, no predicables de un adquirente de bienes hipotecados ⁷³ y que desdichan de la ejecutoriedad e inmediatez *erga omnes* de un derecho real de garantía.

Por tanto, es la propia Ley General Tributaria la que relativiza la eficacia *erga omnes* de las garantías inmobiliarias, atenuando la radicalidad de su ejecución, cuando dichas garantías han pasado a manos de terceros ajenos a las deudas garantizadas.

Por su parte, el RGR de 1968 desarrolló el artículo 41 LGT como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, en el entendimiento de que el inciso garantista contemplado en dicho precepto quedaba suficientemente salvaguardado a través de la equiparación de procedimiento y alcance con la figura del responsable subsidiario; no obstante no calibró las consecuencias de dicha calificación, en la medida en que ello significaba transformar una garantía de carácter real en una garantía personal, lo cual, técnicamente, no era exacto por cuanto el adquirente de bienes afectos no responde con su patrimonio –cual responsable–, sino con el bien y hasta el importe del bien.

El Real Decreto 1684/1990, por su parte, intenta corregir las deficiencias técnicas señaladas reiteradamente por la doctrina, comenzando por eliminar al adquirente de bienes afectos de la lista de obligados al pago y desarrollando el procedimiento del artículo 41 LGT en un nuevo artículo 37 ⁷⁴, desde una perspectiva tan distinta a la de su antecesor que resulta dudoso que una misma norma pudiera conferir cobertura legal a sendas regulaciones ⁷⁵ reglamentarias.

Como ya se ha expuesto, el artículo 37 del RGR ⁷⁶ elimina ese carácter de subsidiariedad de la garantía al establecer en su apartado segundo que, transcurridos los plazos de ingreso en voluntaria y ejecutiva sin que el deudor principal efectúe el pago, se requerirá al adquirente para que pague la deuda, otorgándole al efecto un plazo igual al período de pago voluntario, al término del cual, si no se ha pagado, se ejecutará el bien.

⁷³ A los que sólo se les reconoce el derecho a ser requeridos de pago en un plazo de diez días, para así evitar la ejecución, en el caso del procedimiento sumario del artículo 131 LH; en el caso del procedimiento ordinario, podrá adoptar una actitud de oposición a la ejecución, lo que se traduce, simplemente, en la consideración como parte procesal a efectos de diligencias de embargo y venta de bienes, de conformidad con los artículos 126.3.º y 127.6.º LH.

Desde el punto de vista del procedimiento estrictamente tributario, el artículo 111.4 del RGR establece que cuando «la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona distinta del deudor, se le comunicará a la misma el impago de la deuda garantizada, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el artículo 108 de este reglamento, ponga dichos bienes o derechos a disposición del órgano de recaudación, salvo que pague la deuda. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido el pago, se procederá a enajenarlos como en el apartado anterior.»

⁷⁴ Sistemáticamente integrado en «Las garantías del crédito tributario» y, por tanto, desvinculado, al menos formalmente, de los supuestos de responsabilidad.

⁷⁵ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, no escatima esfuerzos en defender la legalidad y corrección del actual artículo 37 RGR (La concurrencia del crédito..., *op. cit.*, pág. 103-108).

⁷⁶ Que, si bien hace referencia literalmente a los supuestos de afección de bienes a los impuestos transmisivos –afección del art. 74 LGT–, no debemos dudar de su plena aplicación a la afección en garantía del IBI consagrada en el artículo 76 LRHL, por cuanto éste remite para su realización al artículo 41 LGT, cuyo desarrollo reglamentario no es otro que dicho artículo 37 RGR.

E igual aplicación debemos deducir respecto de la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT, en tanto en cuanto que dicha hipoteca es un supuesto más de «bienes afectos por la Ley al pago de deudas tributarias», que entra en el ámbito del artículo 41 LGT, sin perjuicio de la existencia de un precepto específico dedicado a la misma, el artículo 35 RGR.

Sin embargo, una gran incorrección respecto del alcance de la afección desbarata toda la labor de recalificación técnica y reconducción del régimen jurídico hacia la ejecución de una simple garantía de carácter real ⁷⁷.

En esta versión, la «modalización» del derecho real de afección se proyecta en el modo en el que el tercer adquirente decida hacer frente a la deuda garantizada con el bien del que es titular: si opta por ingresar directamente la deuda derivada, quedará exonerado de los recargos de apremio, intereses y costas. En cambio, si opta por dejar que prosiga la actuación sobre el bien afecto, deberá soportar que, con el valor obtenido de su realización, la Administración satisfaga no sólo la deuda que le fue inicialmente derivada, sino también recargo de apremio, intereses y costas.

Semejante configuración, obviamente, da al traste con toda aspiración de construcción coherente y compacta del derecho de afección como una garantía real, pues la misma no puede tener distinto alcance según se ejecute directamente sobre el bien o se satisfaga por un tercero interesado en evitar la ejecución, estableciendo, según se mire, una suerte de incentivo para promover el pago anticipado por el adquirente, o la penalización a éste por dar lugar a la ejecución del bien, a través de una mayor lesión de su patrimonio. Ello contradice el más elemental principio de accesoria de las garantías según el cual el crédito garantizado es el que determina el importe de la garantía y no la garantía (o la forma en la que ésta se lleve a cabo) la que determina el importe de la deuda garantizada.

A menos que, tal como sostiene ARRANZ DE ANDRÉS, se entienda que los intereses, recargos de apremio y costas a que hace referencia el precepto reglamentario no sean aquellos que se devengaron con anterioridad a la transmisión del bien inmueble afecto sino aquellos que han sido originados por el impago del propio adquirente al que le ha sido derivada la deuda tributaria ⁷⁸, en cuyo caso el ámbito objetivo de la garantía se mantendría en los términos iniciales (cuota tributaria), pero procedería igualmente el cobro de las cantidades que, accesoria y sobrevenidamente, se han devengado por la ejecución de la garantía, al uso de cualquier ejecución hipotecaria típica.

⁷⁷ En otras palabras, la «mala conciencia» del legislador se delata –disculpe el lector el atrevimiento (y permita la licencia) de humanizar al legislador, como recurso gráfico al servicio del discurso– en el intento de compensar la configuración de la afección como tal garantía real, eliminando la subsidiariedad de la derivación de la acción de cobro hacia el tercero, con la exclusión expresa de los recargos, intereses y costas, elementos irremediabilmente vinculados a la persona del sujeto pasivo.

⁷⁸ «A nuestro juicio, resulta improcedente la exigibilidad de estas cantidades de naturaleza eminentemente sancionatoria a persona distinta de quien causó con su incumplimiento su devengo. Y es que si lógico resulta en virtud del mencionado principio de personalidad de las penas que no se exija al tercero el pago de las sanciones impuestas al sujeto deudor, no menos razonable resultaría mantener este mismo planteamiento respecto de aquellas figuras que, como el recargo de apremio o el recargo único, presentan caracteres que inducen a su inclusión entre las medidas de naturaleza sancionatoria, o que, como los intereses de demora, si bien poseen naturaleza indemnizatoria se devengan como consecuencia de la actitud omisiva o dilatoria de la obligación de pago correspondiente al deudor. Por todo ello, la interpretación que del artículo 37.2 RGR nos parece más razonable sería la que ceñiría su contenido a los intereses, recargos y costas que hubiesen sido devengados como consecuencia del incumplimiento del propio tercer, pues si bien no parece oportuno exigirle la satisfacción de las cantidades derivadas de la falta de pago por el deudor principal, totalmente justo nos parece que deba responder de las cantidades cuyo devengo sólo a él le resulta imputable.» (ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL aspectos sustantivos y procedimentales»).

A nuestro juicio, dicha interpretación adolece de una cierta artificiosidad que debilita su consistencia ⁷⁹, en el sentido de que si el artículo 37.2 RGR establece literalmente que «*se requerirá de pago al poseedor del bien afecto para que pague la deuda, excluidos recargo de apremio, intereses y costas, en un plazo (...). Si no se paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas*», resulta un poco forzado afirmar que el legislador excluye expresamente unos intereses de demora, recargos de apremio y costas (los anteriores a la transmisión del inmueble) distintos de aquellos que expresamente incluye en la ejecución del inmueble (aquellos devengados por impago del adquirente), aunque no exprese nada al respecto de esta diferencia. Más lógico parecería pensar que los intereses de demora, recargos de apremio y costas genéricos que se satisfarán con la ejecución del inmueble son los que genéricamente ha mencionado con anterioridad.

No obstante, dicha artificiosidad permite salvar la coherencia interna de la garantía real establecida, en modo tal que el bien inmueble objeto de transmisión quedará afecto al pago de las cuotas tributarias pendientes de pago al tiempo de la transmisión (deuda inicial). En caso de que, una vez derivada la acción de cobro, en los términos establecidos en el artículo 41 de la LGT, el tercer adquirente no ingrese la deuda derivada, se procederá a la ejecución del bien, satisfaciendo con el valor de realización no sólo la deuda derivada sino también los intereses de demora, recargo de apremio y costas que traigan su causa del procedimiento de derivación iniciado contra dicho adquirente.

(c) Conclusiones.

La afección de bienes inmuebles se configura como una garantía especial conferida para asegurar determinados créditos tributarios, cuya operatividad o eficacia podríamos calificar como compleja (pues varía en función del titular del bien), y de contenido dinámico (pues la deuda que garantiza también varía en función del modo en que se haga efectiva):

- a) Goza de plena eficacia real (poder jurídico directo que sujeta el bien a la obligación que asegura) si el bien permanece en el patrimonio del deudor inicial (arts. 73 y 74 ALGT).
- b) La garantía se «modaliza» si el bien ha sido adquirido por un tercero [lo cual se produce en el caso del art. 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) o en una posterior transmisión de los bienes afectos ex arts. 73 y 74 de la ALGT]:
 - a. En primer lugar, será necesaria la derivación de la acción de cobro –procedimiento en virtud del cual el adquirente goza de un período de pago voluntario y puede entrar a discutir la deuda–. En dicha fase no puede sostenerse la naturaleza real de la garantía.

⁷⁹ Partiendo de que el precepto reglamentario no especifica a qué intereses de demora, recargo de apremio y costas se está refiriendo y, en consecuencia, todas las interpretaciones que se propongan no dejan de ser, precisamente por ello, interpretaciones válidas.

- b. En segundo lugar, la extensión de la garantía se acomoda o ajusta en función del modo en que se haga efectiva: si el propio adquirente voluntariamente ingresa la deuda, la garantía sólo alcanzará la deuda inicial –excluidos recargos de apremio, intereses y costas–. Si se ejecuta el bien, se cobrará toda la deuda pendiente –incluidos recargos de apremio, intereses y costas–, cual supuesto de ejecución hipotecaria.

3. SITUACIÓN DEL ADQUIRENTE DE BIENES AFECTOS. CONFIGURACIÓN COMO OBLIGADO TRIBUTARIO.

Esta cuestión resulta igualmente peliaguda, pues su régimen jurídico está trazado con rasgos que avalan sea una tesis afirmativa que negativa. Veamos cuáles son esas tesis:

Un sector doctrinal niega la condición de obligado al pago o deudor tributario al adquirente de bienes afectos, como exigencia de coherencia con la tesis de una naturaleza jurídica de garantía real. Desde esta perspectiva, el adquirente es un tercero más, obligado a soportar la ejecución de la carga real que pesa sobre el bien adquirido que, cual poseedor hipotecario, podrá evitar dicha ejecución si a su interés conviene ⁸⁰.

Por otra parte, ésta es la conclusión que avala el artículo 10 del RGR, en cuya enumeración de obligados tributarios –deudores principales y obligados al pago, personal o limitadamente– no se encuentra el adquirente de bienes afectos.

Otro sector doctrinal defiende que, sin perjuicio de que nos hallemos ante una garantía de carácter real y no ante un supuesto de responsabilidad, el adquirente de bienes afectos es un obligado tributario, condición que asume desde el momento en que concluye el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria ⁸¹.

⁸⁰ Según ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» *op. cit.*, «El tercer poseedor de un bien afecto al pago de una deuda no se convierte por ello en un obligado al pago propiamente dicho. En cuanto tal, es verdad, será requerido de pago, pero dicho requerimiento tendrá como única finalidad la de poder evitar si así lo desea, la ejecución del bien. Podrá voluntariamente entonces dicho sujeto proceder al pago o permitir la ejecución del bien garantizado. Pero la única facultad de que a priori gozaría la Administración frente a dicho sujeto se ceñiría, exclusivamente, a la que pudiera actuar sobre el bien objeto de la garantía, sin posibilidad de incidir sobre el resto de su patrimonio».

«El artículo 41 LGT no califica al adquirente de bienes afectos como responsable. Sencillamente no lo es, pues el responsable debe hacer frente a la deuda, como deudor que es, "ultra vires", es decir, con todo su patrimonio, mientras que aquél está sujeto únicamente a soportar la realización del crédito tributario sobre el bien gravado; no es deudor, simplemente es titular de un bien sujeto a una carga real.» (GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Concurrencia del crédito tributario...», *op. cit.* pág. 105 y ss.).

Véase también HERRERA MOLINA, P.M., «"Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Carta Tributaria*, núm. 137, 1991.

⁸¹ «Se trata de un sujeto que adquiere y mantiene la titularidad de un bien gravado con un derecho real para garantizar el cobro de las deudas tributarias por parte de la administración Tributaria. En consecuencia, es un deudor no inicial, esto es, un deudor que es llamado al pago en defecto de cumplimiento por parte del deudor inicial (el transmitente del bien)» (DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos ...», *op. cit.*).

En el mismo sentido, véase también la obra de la misma autora «Pluralidad de obligados al pago, RDFHP, núm. 254; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

Dicha concepción, que critica la omisión del artículo 10 RGR, se fundamenta en un concepto más amplio de deudor tributario u obligado al pago, incluyendo en dicha categoría a todo aquel cuyo deber consiste en satisfacer una deuda tributaria en el procedimiento de recaudación. Obligación que puede derivarse de la realización de un hecho imponible o de cualquier otro presupuesto de hecho que la ley fije (como podría ser la adquisición de un bien afecto y la posibilidad de derivar la acción recaudatoria) ⁸².

En nuestra opinión, esta segunda tesis choca con dos principios básicos:

- a) De acuerdo con el más elemental Derecho de Obligaciones, el cumplimiento de la obligación no puede quedar sometido a la voluntad del deudor. En consecuencia, el adquirente no puede ser titular de una deuda propia –la deuda garantizada con el bien afecto–, porque de lo contrario, estaría sometiendo a su libre albedrío el cumplimiento de la obligación, cuando transmitiendo el bien afecto, quedara liberado de la deuda ⁸³.
- b) Ciñéndonos al concepto que ofrece el RGR de obligado al pago, hay que decir que el adquirente de bienes afectos no reúne las características del mismo, ni siquiera de los obligados de forma limitada contemplados en el artículo 10.5 RGR. Y ello es así tanto desde el punto de vista formal como sustantivo.

En primer lugar, porque contra el adquirente no se sigue un procedimiento de recaudación («ordinario»). Así, se le concede un plazo de pago –cuya extensión coincide con el período de pago voluntario– pero, una vez concluido éste sin que se produzca el pago, se iniciará un procedimiento ejecutivo directamente enfocado a la ejecución del bien afecto, lo que significa la conclusión del procedimiento ejecutivo iniciado contra el deudor inicial. Por tanto, no estamos ante un procedimiento de recaudación iniciado y concluido que tiene por sujeto obligado al adquirente, sino más bien ante una injerencia o interrupción –si se quiere, cualificada, por las indudables consecuencias que conlleva y por las facultades reconocidas a ese tercero– en el procedimiento de recaudación de determinadas deudas, iniciado frente al deudor inicial.

Desde el punto de vista sustantivo, estimamos que el hecho de que el adquirente, en el caso de pagar la deuda, lo haga en nombre y por cuenta propia –sin perjuicio de la acción de repetición contra el deudor inicial–, no lo convierte en un obligado tributario; la adquisición de un bien afecto no puede suponer el presupuesto de hecho del nacimiento de ninguna obligación; la existencia del procedimiento de derivación de

⁸² Es, además, la tesis que más se aproxima a la concepción de la Jurisprudencia, para la que, como ya sabemos, el adquirente de bienes afectos «está, respecto de 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» (STS de 1 de febrero de 1995, *Normacef Fiscal*, NFJ004305).

⁸³ Con ello nos encontramos de nuevo con la dificultad de explicar con esquemas y estructuras obligacionales una institución de carácter real.

la acción de cobro no lo convierte en obligado al pago de una deuda, antes bien, dicho procedimiento se concibe como una precaución garantista hacia un tercero, ajeno a dicha deuda, pero interesado en su satisfacción, dada la repercusión que ello tendrá en su patrimonio ⁸⁴.

4. PROTECCIÓN DEL TERCERO HIPOTECARIO.

El tratamiento del tercero hipotecario y las excepciones a los principios del Derecho Hipotecario son la última gran cuestión que incumbe estudiar para finalizar esta tarea de caracterización de la naturaleza jurídica de la afección inmobiliaria, antes de pasar a analizar el alcance de la garantía y el procedimiento de derivación.

La figura del tercero hipotecario (art. 34 LH) está expresamente protegida en el supuesto del artículo 74 ALGT. En cambio, igualmente expresa es su exclusión en el de la hipoteca legal tácita del artículo 73 ALGT. Siendo ello así, ¿qué régimen resulta aplicable al supuesto del artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL)? Analicemos cada uno de los supuestos:

- a) La eficacia frente a todos de la hipoteca legal tácita constituida en el artículo 73 ALGT, incluido el tercero hipotecario, y con preferencia absoluta a todos los demás acreedores, se deduce del tenor literal de los artículos 73 ALGT, 35 RGR y 194 LH ⁸⁵, por cuanto la preferencia para el cobro de la deuda en ella garantizada se establece frente a cualquier acreedor o adquirente, incluso con derecho inscrito (es decir, sea tercero hipotecario o no). Por tanto, el tercero hipotecario no podrá amparar su derecho en la protección de la fe pública registral, debiendo tolerar la realización del bien para sufragar el importe de la deuda garantizada, que será analizada con posterioridad.
- b) Asimismo, del tenor literal del artículo 74 ALGT se desprende que la eficacia de la afección se detiene ante el «tercero protegido por la fe pública registral».

Cierto sector de la doctrina ⁸⁶ ha señalado la gratuidad de esta salvedad, dado que el cierre registral establecido en el artículo 257 LH para la inscripción de transmisiones que no tengan acreditado el pago de los tributos que gravan dicha transmisión impedirá que un adquirente pueda inscribir su derecho sin haber acreditado el pago del tributo que grava la transmisión ni devenir, en consecuencia, tercero hipotecario.

⁸⁴ DE LA ROSA VARGAS, Gustavo, «Las Garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes, (I)», *Carta Tributaria*, núm. 211, 1994, emplea el concepto de «tercero fiscal», por quien entiende «*aquel que, siendo ajeno a una relación obligacional tributaria, resulta relacionado con la misma. Y, de manera concreta en el supuesto que nos ocupa, quien, encontrándose con relación a un bien, en una situación jurídica que le origina responsabilidad por la deuda tributaria que corresponde a la transferencia del mismo, (...)*».

⁸⁵ Nos adherimos, por tanto, plenamente la opinión de GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente de bienes afectos...», *op. cit.*

⁸⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, «Las garantías ...», *op. cit.*

No obstante, BAS Y RIVAS⁸⁷ señala un supuesto en el que la afección se detendría a favor del titular inscrito: aquel caso en el que habiéndose producido varias transmisiones privadas sin que se hubieran satisfecho los impuestos que las gravan, el último adquirente eleva a público e inscribe, en cuyo caso, si Hacienda llegara a descubrir esas transmisiones intermedias, no podría ejercitar las afecciones sucesivas contra el nuevo titular registral.

A dicho razonamiento opone GÓMEZ CABRERA⁸⁸ que en este supuesto el último adquirente no reúne los requisitos del tercero hipotecario. Para gozar de la protección del artículo 34 LH es necesario adquirir de persona que aparezca en el Registro con facultades para transmitir, lo cual no se produce si el transmitente no ha inscrito su derecho.

Nuestra aportación a la polémica parte de introducir una distinción en el supuesto planteado que, a nuestro juicio, resulta clave: que la finca se encuentre ya inscrita en el Registro o, por el contrario, el último adquirente sea el inmatriculante de la finca.

En el primer caso, debemos agudizar la crítica porque el supuesto de hecho deviene absurdo: no es que el adquirente no goce de la protección del artículo 34 LH, es que ni siquiera podrá inscribir su adquisición, por cuanto se habrá roto la cadena de transmisión prescrita en el artículo 20 LH⁸⁹. En consecuencia, podemos concluir que la salvedad del tercero protegido por la fe pública registral resulta ciertamente gratuita.

Sin embargo, ¿deberíamos mantener la misma opinión en el caso de una finca no inscrita, que ha sido repetidamente transmitida, cuando el último adquirente procede a inmatricular la finca?, ¿sería posible llegar a una conclusión distinta, en tanto en cuanto no aplicaríamos el artículo 34 LH sino el artículo 32 LH⁹⁰? A nuestro juicio, la respuesta debe ser igualmente negativa por cuanto el artículo 32 LH no otorga la protección de la fe pública registral –sino la del tercero civil–, por lo que no podría oponerse a la ejecución de la afección pues no reúne las condiciones de la excepción.⁹¹

⁸⁷ BAS Y RIVAS, Francisco, «La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de derechos reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957.

⁸⁸ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», *op. cit.*, pág. 420 y 421.

⁸⁹ Artículo 20 LH: «Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos. En el caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de la persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, los Registradores denegarán la inscripción solicitada. (...)».

⁹⁰ Artículo 32 LH: «Los títulos de dominio y de otros derechos reales sobre bienes inmuebles, que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a tercero».

Reconducimos, pues, el problema a la polémica que en materia hipotecaria mantienen los defensores de un sistema monista –el ámbito del art. 32 queda subsumido por el del art. 34–, o dualista –que reservan la protección del artículo 32 al titular inmatriculante–.

⁹¹ Véase DE LA ROSA VARGAS, *op. cit.*

- c) El silencio que guardaba el antiguo artículo 76 LRHL, ha merecido respuestas a favor y en contra de la excepción al principio de protección del tercero hipotecario.

Un sector doctrinal⁹² negaba la protección del tercero hipotecario frente al derecho de afectación conferido a la Administración Local, fundamentando dicha excepción a las normas generales del Derecho Hipotecario, en primer lugar por la constitución *ex lege* de la afectación, operada la transmisión del bien; en segundo lugar, por la innecesariedad de la constancia registral para su validez y eficacia frente a terceros, en la medida en que esta garantía ya goza de una publicidad legal que le da cobertura frente a cualquier tercero adquirente.

De lo contrario, si la afectación se paralizara frente a un tercero que hubiese inscrito su adquisición con anterioridad a la anotación de la afectación en el Registro, estaríamos eliminando toda virtualidad práctica a la garantía, en la medida en que no es extraño que la transmisión que hace surgir la afectación del bien inmueble acceda al Registro con anterioridad al inicio del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria contra el adquirente que inscribe, lo cual se contradice con la finalidad de la propia garantía, que no es otra que la de perseguir el bien afecto, sea cual sea su poseedor. Es por ello que debía darse prioridad a la norma local, especial, sobre las generales y considerar el antiguo artículo 76 LRHL como otra excepción, en iguales términos que el artículo 73 ALGT, al principio general de publicidad registral⁹³.

En contra de esta posición, otro sector doctrinal⁹⁴ entendía que la afectación prevista en dicha norma carecía de eficacia frente al tercero hipotecario, por cuanto que todas las excepciones a dicha protección –principio basilar sobre el que se erige todo nuestro sistema hipotecario– deberán venir legalmente establecidas o constituir cargas legales inherentes al contenido del derecho de propiedad. Por tanto, ninguna excepción podrá presumirse sino que debe ser expresamente establecida, como sucede en el caso de la hipoteca legal tácita constituida en los artículos 73 ALGT y 194 LH.

A mayor abundamiento, el originario artículo 76 LRHL remitía su exigibilidad a los términos del artículo 41 ALGT, procedimiento desarrollado en el artículo 37 RGR, en el que se contempla expresamente su oponibilidad a cualquier tercero, salvo que éste quede protegido por la fe pública registral.

Por otra parte, si bien es cierto que la obligación de la que deriva la responsabilidad del adquirente goza de una publicidad superior (la que otorga el art. 9.3 de la Constitución), también lo es que el presupuesto que hace surgir dicha responsabilidad, el impago de dicha obligación, no goza de tal publicidad.

⁹² Encabezado por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*

⁹³ STSJ de Castilla y León, de 20 de diciembre de 2000, de Castilla-La Mancha, de 18 de diciembre de 2000, de Galicia de 25 de octubre de 1997.

⁹⁴ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente...», *op. cit.*; DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos de la afectación...», *op. cit.*; CASANA MERINO, Fernando, «Las garantías del crédito y los tributos locales», *op. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *op. cit.*

Según cierta tesis intermedia defendida por algún autor, con loable voluntad integradora pero escaso fundamento jurídico, el primer adquirente del bien afecto no podrá oponer su condición de tercero hipotecario, en el supuesto de la afección al pago de las deudas pendientes por el IBI, en la medida en que la ausencia de la excepción prevista en el artículo 74 de la ALGT traducía, precisamente, la voluntad del legislador de no extender dicha protección, debiendo por ello soportar dicha carga. No obstante, ello no sería predicable respecto del segundo adquirente del bien afecto, y de aquellos sucesivos, para los cuales la ausencia de previsión expresa en contrario permite, por contra, oponer su condición de adquirente de buena fe, protegido por la fe pública registral ⁹⁵.

A nuestro juicio, la falta de virtualidad práctica a que conducía la interpretación de la inoponibilidad frente al tercero hipotecario resultaba innegable. Y ello porque las precauciones registrales previstas para la afección de los inmuebles al pago de los impuestos transmisivos, que han hecho devenir superflua la protección del tercero hipotecario ⁹⁶ (por cuanto ningún adquirente podrá gozar de la condición del art. 34 LH sin haber satisfecho previamente todas las deudas tributarias derivadas de dicha transmisión), no habían sido previstas igualmente ni eran extensibles al IBI.

⁹⁵ Dicha tesis es sostenida por ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...», según la cual «Se echa de menos, no obstante, en el artículo 76 LHL la referencia –sí contenida en el artículo 74– a la inoponibilidad del derecho de afección frente a los posibles terceros que, de buena fe, hubieran adquirido el bien. En una primera aproximación se podría sostener que dicha previsión no resulta aplicable en este caso, pues el derecho de afección que establece el artículo 74 LGT rige en el ámbito de los impuestos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones, entre los que no se ubica, como ya sabemos, el IBI. Siendo además la LHL posterior y especial respecto de la LGT, resulta lógico pensar que deba primar lo previsto en ella, postura que, por otra parte, podría encontrar su justificación en la pretensión del legislador de no aplicar aquí dicha previsión.

Así, puesto que la afección no es anterior a la transmisión sino que deriva precisamente de ella, lógico puede parecer que el primer adquirente deba pechar en todo caso con la carga que la misma supone. De no ser así, el adquirente del bien afecto podría liberarse de la mencionada carga alegando el cumplimiento de los requisitos previstos a tal efecto por el artículo 34 LH, lo que vaciaría de contenido la previsión del artículo 76 LHL.

Este argumento se diluiría, sin embargo, en el supuesto de que dicho sujeto transmitiera el bien afecto. En estos casos nos parece que, puesto que no existe previsión expresa en sentido contrario, nada debería impedir que los subsiguientes adquirentes pudieran liberarse del pago de la deuda tributaria haciendo valer su condición de terceros de buena, y ello por aplicación de las reglas generales propias de la mecánica registral (art. 34 LH). Ciertamente si así fuera, podría objetarse a esta opinión que sería fácil eludir la garantía de la Hacienda mediante la interposición de transmisiones intermedias. Sin embargo, lo contrario nos resulta excesivamente duro. Por ello pensamos que lege ferenda debería, expresamente perverse la posibilidad de aplicación de esta excepción, y ello en aras de un mayor respeto a los derechos de terceros, cuya adecuada protección ha de procurar siempre el ordenamiento jurídico.

Según esto, quien adquiera de aquel a quien le transmitió el sujeto pasivo del impuesto el concreto derecho gravado, podrá exonerarse del pago de las deudas tributarias pendientes por esta causa alegando, tal como prevé el art. 74 LGT, haber adquirido con buena fe y justo título o encontrarse protegido por la fe pública registral.»

⁹⁶ Dichas medidas son, en primer lugar el cierre registral a las transmisiones que no acrediten el pago de los impuestos que gravan la transmisión (art. 254 LH). En segundo lugar, la nota de afección que se extiende de oficio por el Registrador, para asegurar las liquidaciones complementarias que procedan en relación con dichos impuestos (art. 122 RITP y AJD, art. 100 RISD).

Pero la finalidad pragmática no podía constituir un argumento de mayor peso jurídico que el del respeto al principio de seguridad jurídica, el cual exige, rotundamente, que toda excepción a la protección de la fe pública registral se establezca expresamente y en virtud de norma legal, sin que la previsión en una Ley de una garantía «hipotecaria» comporte un régimen jurídico especial, si la norma constitutiva así no lo establece específicamente ⁹⁷.

La incertidumbre expuesta ha sido finalmente resuelta, en dos tiempos, con la nueva redacción dada al nuevo artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL), la cual se ha decantado por consolidar una nueva excepción a la protección del tercero hipotecario, distinta de la proclamación expresa y directa, al estilo del artículo 73 de la ALGT, o de la indirecta prevista para los impuestos transmisorios, mediante la nota de afección inscrita de oficio en el Registro y cierre registral. La nueva modalidad del artículo 65 (art. 64 TRLRHL) consiste en la obligación por parte de los Notarios, de informar a los comparecientes sobre las deudas a que, en concepto de IBI, puede quedar afecto el inmueble objeto de transmisión por el acto o negocio que se protocoliza ⁹⁸, de tal modo que ningún adquirente reúna ya la condición de tercero de buena fe oponible a la Administración que dirija su acción recaudatoria en el ejercicio de la citada garantía real.

3.2. A la luz de la NLGT.

El nuevo marco legislativo podría, en un principio, haber rendido la construcción hasta ahora expuesta y defendida en un cúmulo de zarandajas jurídicas que podían haber sido ahorradas al paciente lector que hasta aquí ha perseverado, si no fuese por el hecho de que el nuevo régimen, lejos de salvar las contradicciones señaladas, ahonda en ellas al configurar como un presupuesto de hecho de responsabilidad subsidiaria la adquisición de un bien afecto al pago de deudas tributarias, ele-

⁹⁷ SÁNCHEZ VEIGA, Jesús A., «Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2002, «(...) Lo contrario, insistimos que en una perspectiva de prelación y preferencia, supondría abrir una importante brecha al sistema hipotecario español, pues el acreedor hipotecario, que acepta en garantía un derecho real de hipoteca sobre un determinado bien, lo hace sobre la base de que en el futuro podrá llegar a ejecutarlo ateniéndose, de forma exclusiva (y salvo excepciones legalmente previstas, como puede ser la propia hipoteca legal tácita del artículo 73 de la Ley General Tributaria), a la situación de cargas y gravámenes existentes sobre dicho bien en el momento constitutivo y con la certeza jurídica de que todas las que puedan venir con posterioridad, habrán de ser sanadas o subsanadas por la ejecución de su propio derecho real de hipoteca, sin que afecten al "valor de afección", al "valor de ejecución", del bien que ha aceptado como garantía. En este sentido, por tanto, parece necesario concluir, en un sentido más general, que el crédito tributario protegido por derecho de afección, y a diferencia de una hipoteca legal tácita, ha de ceder frente al derecho de acreedores hipotecarios preferentes por orden de prioridad temporal: "prior in tempore, potior in iure", desplegando toda su eficacia».

⁹⁸ Desde el 1 de enero de 2004, la información ha de ser más detallada, pues advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el IBI asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al artículo 43.2 del TR de la Ley del Catastro, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario.

vando a rango legal la confusión de una obligación personal (la responsabilidad tributaria) con una garantía de carácter real (afección de bienes)⁹⁹. Es por ello que hemos considerado oportuno el análisis de la situación vigente con la Ley 230/1963¹⁰⁰, pues los conceptos, categorías y conclusiones extraídas sobre la naturaleza jurídica de la afección de bienes y de la situación del adquirente han de ser una útil referencia en el análisis del régimen jurídico que se avecina.

Dicho análisis se expone utilizando la misma metodología que hemos seguido anteriormente: determinación de la naturaleza jurídica de la afección, características identificativas y posición jurídica del adquirente del bien afecto.

3.2.1. Responsabilidad subsidiaria.

Recuperando la síntesis de la nueva normativa avanzada al inicio del trabajo¹⁰¹, debemos comenzar por el Capítulo IV del Título II: Los obligados tributarios, prestando particular atención a la Sección 3.^a: Responsables tributarios.

De conformidad con el artículo 43.1.d) de la NLGT, el adquirente de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley es un responsable subsidiario de la deuda tributaria. Las consecuencias de semejante afirmación se contienen en el artículo 41, en el que se recoge el régimen básico de la responsabilidad tributaria: obligación, junto al deudor principal, de pago de la deuda; alcance de la responsabilidad, con carácter general, a la totalidad de la deuda exigida en período voluntario y exclusión de sanciones; procedimiento de declaración de responsabilidad, previo trámite de audiencia, que exige la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios, en su caso; derecho de reembolso frente a éste, en los términos previstos en la legislación civil¹⁰².

Señalamos, pues, como primera novedad, la desaparición del artículo 41 de la ALGT, relativo al régimen de los adquirentes de bienes afectos, al procedimiento de derivación de la acción tributaria y al alcance de la misma en función de la afección fijada en la ley.

⁹⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5/2003: «En mi opinión este proceder no es acertado, y, antes bien, debería haberse aprovechado el cambio normativo que se avecina para no considerar este supuesto como de responsabilidad, y ello de acuerdo con lo señalado por una amplia doctrina, que ha indicado a este respecto que el mismo debe reconducirse a un derecho de afección, es decir, a una garantía real del crédito tributario, no a la que supone la institución del responsable, puesto que los bienes afectos al pago de un tributo se erigen en garantía del mismo, con independencia de quién sea su titular y de que los mismos se hayan transmitido. Por ello se ha hablado de que en esta situación nos hallamos ante un supuesto de rehipersecutoriedad; pero sin que el adquirente del bien tenga que responder con todo su patrimonio, como sucedería si fuera un responsable del tributo; ello aparte de que el sujeto se libera de su responsabilidad transmitiendo el bien, ya que ésta es, en definitiva, la auténtica garantía, y no su titular dominical».

¹⁰⁰ Y no por un aparente espíritu nostálgico ni torturador del que suscribe.

¹⁰¹ De la que recomendamos una rápida «relectura».

¹⁰² La problemática de la responsabilidad tributaria constituye un tema autónomo de estudio que excede el ámbito de este trabajo. Por ello, sólo profundizaremos en ella, en la medida en que ello sea necesario por su relación con la adquisición de bienes afectos al pago del IBI.

De este modo se ha suprimido el elemento clave que caracterizaba la afección de bienes como un derecho especial de garantía real, reconduciéndose al ámbito de la responsabilidad subsidiaria. Ello implica, desde el punto de vista formal, la sustitución del procedimiento de derivación de la acción de cobro (arts. 41 ALGT y 37 RGR) por el de la declaración de responsabilidad, previa falencia del deudor principal (arts. 174 y 176 NLGT). Pero desde un punto de vista sustantivo, ¿puede ser el adquirente de un bien afecto un auténtico responsable tributario, que responde personalmente, *ultra vires*, con su patrimonio presente y futuro, de la deuda a cuyo pago está afecto el bien adquirido? ¿Es posible que la ley haya fijado la adquisición de un bien afecto como el presupuesto de hecho que sitúa al adquirente del bien afecto, «junto a los deudores principales», como responsable subsidiario del pago de la deuda tributaria, al mismo nivel que, por ejemplo, un «administrador de hecho o de derecho de las personas jurídicas» infractoras o que hayan cesado de hecho, etc.?

La respuesta hemos de buscarla en «los términos del artículo 79 de esta ley», a los que el artículo 43.1.d) remite el alcance de la responsabilidad.

3.2.2. Características de la responsabilidad subsidiaria del adquirente.

De acuerdo con el artículo 79 de la NLGT, los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria ¹⁰³ «responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga». Permítase la descomposición por sintagmas, de cada uno de los cuales podemos extraer una característica:

- a) Los adquirentes «de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán», deberán hacer frente cual responsables que son, de la deuda tributaria a cuya satisfacción ha sido afecto por ley el bien adquirido. Es decir, que la responsabilidad subsidiaria del adquirente coincide con el alcance de la afección fijado por la ley.
- b) Los adquirentes responderán «subsidiariamente», recordemos que son responsables subsidiarios ex artículo 43.1.d), y «si la deuda no se paga». Queda meridianamente claro, incluso para la más reticente de las mentes ¹⁰⁴, que al adquirente sólo puede exigírsele el pago de la deuda una vez agotado el procedimiento recaudatorio frente a los deudores principales y responsables solidarios, si los hubiere, con resultado fallido.
- c) Los adquirentes responderán «por derivación de la acción tributaria» que, tal como señala el artículo 41.5 NLGT, salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley ¹⁰⁵. No obstante, con anterioridad a esta declaración, la

¹⁰³ Caso del artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL), y de los artículos 78 y 79.2 de la NLGT, que vienen siendo los supuestos de afección de referencia.

¹⁰⁴ Éste es uno de los ejemplos del afán «docente» que el legislador ha manifestado en la NLGT.

¹⁰⁵ Procedimiento reglado frente a responsables tributarios.

Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley ¹⁰⁶ y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley ¹⁰⁷.

- d) Los adquirentes de bienes afectos responderán «con ellos». Éste va a ser, a nuestro juicio, el elemento clave que caracterice la responsabilidad subsidiaria del adquirente, que introduzca cierta lógica en su régimen jurídico, y que lo distinga netamente del resto de los supuestos previstos en el artículo 43 de la ley.

¿Cuál es el significado que encierra la expresión «responderán con ellos»? A nuestro juicio, sólo caben dos posibles interpretaciones:

- a) En el sentido de «hasta el importe del valor del bien», lo cual se traduciría en un supuesto de responsabilidad tributaria limitada ¹⁰⁸, en modo tal que podrá derivarse la acción tributaria por el importe de la deuda garantizada con la afección, salvo que ésta sea superior al valor del bien adquirido, en cuyo caso la derivación quedará reducida al importe de dicho valor. Pero de este importe deberá responder personalmente el adquirente, con su patrimonio personal presente y futuro, desarrollándose contra el mismo un procedimiento de recaudación íntegro, en los términos del Capítulo V ¹⁰⁹. Dicha interpretación, amén de creativa ¹¹⁰, conduce a la conclusión de que se ha creado un supuesto de responsabilidad tributaria por deuda ajena que:
- i. Carece de todo fundamento, pues no existe la más mínima conexión entre el responsable (adquirente) y el deudor principal (sujeto pasivo del tributo garantizado con la afección) o la deuda tributaria que se le deriva, que pueda justificar el nacimiento de una obligación personal en el hecho de adquirir un bien afecto por ley al pago de una deuda tributaria.
 - ii. Que vacía de contenido el derecho real de afección establecido por ley a favor de la Administración, pues éste ya no consiste en la sujeción directa del bien al pago de la deuda garantizada con la afección (la cual deba ser soportada por terceros adquirentes), sino en la derivación de la acción tributaria a un nuevo responsable subsidiario, los susodichos terceros adquirentes ¹¹¹.

¹⁰⁶ Que podrán consistir en: a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución. b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva. c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. d) (...). e) Cualquier otra legalmente prevista.

¹⁰⁷ Facultades de la inspección de los tributos y de la recaudación tributaria.

¹⁰⁸ Al estilo de la de los sucesores, que responden con el límite de la cuota de liquidación que les correspondan o de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario.

¹⁰⁹ Actuaciones y procedimiento de recaudación que exigirían, en caso de impago y si no se llega a un acuerdo con un orden diferente, el embargo y ejecución del patrimonio por el orden del artículo 169.2 de la NLGT, en el que antes de los bienes inmuebles se encuentran: 1.º dinero efectivo o en cuentas bancarias; 2.º créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; 3.º sueldos, salarios y pensiones.

¹¹⁰ Si el legislador hubiese querido decir que responden «hasta el importe del valor del bien afecto», lo hubiese dicho. Asimilarlo a la expresión «con ellos» es, sin duda, un exceso de interpretación.

¹¹¹ Los cuales, en caso de concurrencia por cotitularidad o por adquisiciones sucesivas, serán responsables solidariamente (art. 35.6 NLGT), como grado máximo del paroxismo responsabilizador alcanzado.

- b) En el sentido de «únicamente con los bienes afectos», es decir, responden por la deuda que determina el alcance de la afección, hasta el importe del valor del bien afecto, y exclusivamente con el bien afecto. Por tanto es una responsabilidad limitada no sólo al valor del bien sino al propio bien ¹¹², lo cual deja fuera del procedimiento de derivación de la acción tributaria y actuaciones recaudatorias que del mismo se deriven al resto del patrimonio del adquirente, que permanecerá absolutamente ajeno al mismo.

De dicha limitación se derivan unas consecuencias jurídicas esenciales:

- i. Las medidas cautelares que la Administración pueda adoptar con carácter previo a la declaración sólo podrán venir referidas al bien afecto (anotación de embargo preventivo o prohibición de enajenar, gravar o disponer).
- ii. Por el contrario, si el adquirente transmite el bien afecto, no habrá modo de hacer efectivo el cobro de la deuda frente a dicho responsable, pues ya no se encuentra en su patrimonio el único elemento susceptible de ejecución. Dicha limitación a las facultades de la Administración nos parece justificada y proporcionada, teniendo en cuenta las amplias facultades cautelares que puede activar para evitar que el adquirente enerve su responsabilidad por la mera transmisión del bien afecto.

Esta última interpretación es la única que permite dotar de una cierta coherencia interna al nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en que se ha situado al adquirente de bienes afectos, sin que por ello desaparezca la sensación de desconcierto cuando se recuerda que el mismo sólo es «responsable» ¹¹³ de haber adquirido un bien con una carga real.

Nótese que, desde esta perspectiva, el régimen de «responsabilidad subsidiaria limitada y real» que hemos descrito recuerda rápidamente a aquel «derecho real administrativo especial» que predicaba el Tribunal Supremo ¹¹⁴ sobre el derecho de afección previsto en la ALGT, caracterizado por su naturaleza subsidiaria y la exigencia de la derivación de la acción recaudatoria según el artículo 41 de la ALGT ¹¹⁵.

El resultado final, a la luz de la nueva legislación, es un sistema de garantía complejo ¹¹⁶ articulado sobre un fundamento real (la afección de bienes al pago de deudas), que se hace efectivo por medio de una acción personal (la responsabilidad subsidiaria). El objetivo, a nuestro juicio, no

¹¹² Que podría ser adjetivada como una «responsabilidad real», por oposición al resto de los supuestos de responsabilidad tributaria, cuya naturaleza y régimen jurídico es claramente personal.

¹¹³ En el sentido no jurídico-tributario del término.

¹¹⁴ Anteriormente citadas Sentencias de 12 de julio de 1996, de 14 de noviembre de 1996, de 20 de noviembre de 2000, por ejemplo.

¹¹⁵ Para el TS la naturaleza jurídica de la garantía era un derecho real de afección, contaminado con elementos de la responsabilidad subsidiaria. Para la NLGT, la garantía es un supuesto de responsabilidad subsidiaria limitada a los efectos reales de la afección. Si se permite la imagen, hemos pasado del verde mar (más verde que azul) al azul turquesa (más azul que verde).

¹¹⁶ Aunque compuesto por dos colores, verde y azul, ¿no es, acaso, el turquesa un color por sí mismo?

ha sido el de establecer un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria, en el sentido de que responda personalmente de una deuda a la que es absolutamente extraño, sino el de sacar al adquirente de bienes afectos del ámbito de los titulares de bienes hipotecados o que garantizan deudas que no son propias ¹¹⁷, para reconocerle los derechos y facultades del estatuto del responsable. Con ello, de camino, ha eliminado un procedimiento extraño y de contornos difusos (los arts. 41 ALGT y 37 RGR), reconduciendo al procedimiento tributario previsto frente a los responsables la ejecución o realización de la afección de los bienes.

3.2.3. Configuración del adquirente como obligado tributario.

Esta discusión queda exenta de todo provecho a la luz de la NLGT, en la medida en que el concepto de «obligado al pago» ha sido sustituido por el de «obligado tributario» ¹¹⁸, siendo éste aquel a quien la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, entre los que se encuentran, obviamente, los responsables tributarios.

3.2.4. Protección del tercero hipotecario.

Las reflexiones que a este respecto hemos realizado de acuerdo con la ALGT pueden ser mantenidas respecto de la NLGT, en la medida en que:

- a) La hipoteca legal tácita prevista en el artículo 78 conserva su preferencia frente a cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos.
- b) La afección de los bienes y derechos transmitidos al pago de los tributos que gravan dichas transmisiones, prevista en el artículo 79.2, opera cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral ¹¹⁹.
- c) El artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) no queda afectado por ninguna norma general, de modo que se mantiene el mecanismo de información a los terceros adquirentes vía notarial, agravado desde el 1 de enero de 2004, de modo que no haya posibilidad de adquirir la condición de tercero hipotecario protegido por la fe pública registral que pueda enervar una derivación de responsabilidad por este motivo.

¹¹⁷ Los cuales deben soportar la realización directa e inmediata de su bien, sin otro derecho que el de preaviso, para frenar la ejecución mediante el pago por sí mismos.

¹¹⁸ Otra discusión, ajena al presente trabajo, es la utilidad hermenéutica del nuevo concepto, que FERREIRO LAPATZA, Juan J., (*La Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, 2004), califica como «impreciso», «inútil», «pleonástico» y «tautológico».

¹¹⁹ Podríamos decir que la inscripción en un registro público es una causa de exención de responsabilidad que opera como la certificación negativa de deudas o sanciones expedida por la Administración en virtud del artículo 175.2 de la NLGT, para evitar la responsabilidad solidaria prevista para el sucesor en la titularidad o ejercicio de una explotación económica, prevista en el artículo 42.1.c) de la misma.

4. EL ALCANCE DE LA GARANTÍA INMOBILIARIA

En este apartado procede determinar qué deudas tributarias, devengadas en concepto de IBI, quedan garantizadas por la afección del bien (cuya titularidad se grava con dicho impuesto) al pago de las mismas. Para ello es preciso distinguir las dos garantías reales que afectan a dicho impuesto, cada una de las cuales tiene un ámbito objetivo diverso.

4.1. Artículo 78 LGT: hipoteca legal tácita ¹²⁰.

4.1.1. Elementos de la deuda.

Cierta problemática se planteaba en la anterior normativa respecto de los elementos de la deuda tributaria a que afectaba la hipoteca legal tácita del artículo 73 de la ALGT, que establecía la preferencia absoluta de la Administración ¹²¹ para el cobro de «*las deudas no satisfechas*» correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior. El ejercicio de interpretación se centraba en el entendimiento del término deuda como deuda tributaria y, por tanto, sobre la exclusión de las costas del procedimiento que carecen de esta naturaleza; y más aún, en el sentido de deuda tributaria, tal como la definía el artículo 58 de la ALGT, en clara referencia a la desatinada inclusión de las sanciones en dicho concepto ¹²².

La nueva regulación, a nuestro juicio, despeja las dudas a este respecto, por los siguientes motivos:

- a) La sección en que se encuadra la actual hipoteca legal tácita regula las «*Garantías de la deuda tributaria*», por tanto, sólo las deudas de naturaleza tributaria quedan protegidas por dicha garantía.
- b) La versión de la hipoteca legal tácita del artículo 78 de la NLGT añade el carácter de «*devengadas*» a las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior, que son las deudas amparadas por esta garantía.

¹²⁰ En relación con el ámbito objetivo de dicha garantía, no plantea problemas su aplicación al IBI pues se trata de un tributo periódico que grava los derechos inscribibles en un Registro Público (propiedad o derechos reales de uso o disfrute).

¹²¹ «...el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas...».

¹²² La Resolución del TEAC de 13 de enero de 1987 excluye expresamente las costas por este motivo.

En relación con las sanciones, la doctrina asiente unánimemente en la exclusión de éstas del ámbito de la garantía, sobre la base del principio de personalidad de la pena, el cual resultaría indirectamente vulnerado si por imperativo legal quedan garantizadas con bienes de terceros las penas o sanciones impuestas a otros (SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita...», *op. cit.*). Éste ha sido, asimismo, el sentir de la Jurisprudencia, para la cual el principio de personalidad de la pena se opone, a *radice*, a su garantía con bienes de terceros (STS de 22 de enero de 1993, STSJ de La Rioja, de 7 de octubre de 1996).

¿Qué novedad aporta la introducción de este adjetivo? ¿Qué pretende matizar el legislador con ello? El devengo hace pensar nuevamente en el nacimiento de deudas tributarias, quedando excluidas, a fortiori, las costas de procedimiento y las sanciones ¹²³.

Pero el matiz introducido es aún más refinado, si se observa que deudas tributarias devengadas y no satisfechas correspondientes a dos determinadas anualidades son realmente tanto la deuda principal liquidada en período voluntario como los intereses de demora y recargo de apremio devengados por el impago de la primera. Estos elementos accesorios son deudas tributarias que han podido nacer con posterioridad a los dos años naturales fijados por la ley, pero que están «devengadas» y «corresponden» a dichos años, pues son accesorios de la deuda principal correspondiente a los mismos. En consecuencia, la hipoteca legal tácita que se ejecuta frente a cualquier otro acreedor, aun hipotecario, del deudor principal abarca las deudas liquidadas en los años naturales seleccionados en dicho precepto, así como los intereses de demora y recargos de apremio devengados que traigan causa de aquéllas.

- c) La anterior conclusión no puede aplicarse cuando el bien afecto ha sido adquirido por un tercero. De acuerdo con los apartados 3 y 4 del artículo 41, la responsabilidad subsidiaria de éste alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. No alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que legalmente se establezcan.

Por tanto, en caso de que la hipoteca legal tácita se ejercite contra un tercer adquirente, queda claro que la responsabilidad subsidiaria sólo podrá ser declarada por el importe de la deuda liquidada en período voluntario, lo que excluye, amén de sanciones, intereses de demora y recargos de apremio. En caso de impago, se iniciará el correspondiente procedimiento ejecutivo, en el que sólo podrá realizarse el bien afecto, si bien el valor obtenido debe satisfacer, junto con el importe de la responsabilidad derivada, los intereses de demora y el recargo de apremio devengado en el curso de dicho procedimiento ejecutivo ¹²⁴.

4.1.1.1. Anualidades garantizadas.

También ha sufrido una pequeña pero importante modificación la forma de determinar las anualidades que gozan de preferencia absoluta.

¹²³ De acuerdo con la nueva definición de deuda tributaria, artículo 58.3 NLGT, las sanciones no forman parte de la deuda tributaria, aunque se recauden por el procedimiento previsto para éstas.

¹²⁴ Artículo 174.6 de la NLGT: El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose (la responsabilidad, se entiende) al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley.

La determinación del «*año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior*» constituía el aspecto más controvertido del artículo 73 de la ALGT, habiendo jugado la jurisprudencia un papel determinante en el desarrollo reglamentario que de dicho precepto se ha realizado posteriormente ¹²⁵.

En efecto, el artículo 37.2 del RGR de 1968 disponía que se «*ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario*». Dicha formulación, como declaración de principios o información de cultura general es, sin duda, impecable. Pero como precepto que delimitara temporal y objetivamente el contenido de la garantía real constituía una desnaturalización de la misma, generando una hipoteca continuada y de forma indefinida: para cada ejercicio impositivo, nacería una nueva hipoteca legal tácita que cubriría dicho año y el anterior (que ya debía estar garantizado por una anterior constituida con el inicio de su correspondiente período voluntario), lo cual conducía a una situación lógicamente absurda y jurídicamente inaplicable. Pero lo cierto es que, en un tributo periódico de cobro por recibo, la acción de cobro se ejercita cuando se notifica dicho recibo, otorgándose un período de pago en voluntario ¹²⁶, de tal modo que, el precepto reglamentario se limitó a aclarar el precepto legal.

Para evitar el nacimiento continuado de una nueva hipoteca, el artículo 19 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto de 24 de julio de 1969, rectificó el momento en que se ejercita la acción administrativa, el cual pasa a ser «*cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate*». La consecuencias derivadas de la introducción de este criterio son esencialmente dos:

1.º La referencia a un período voluntario concreto, aquel en que se inscribe o efectúa la transmisión, constituía una muy singular interpretación de la formulación legal «*ejercicio en que se ejercita la acción administrativa*», por cuanto establecía implícitamente una condición que no preveía la ley para el nacimiento de la afección: bien la inscripción en el registro del derecho, bien la transmisión del bien sobre el que recae el tributo garantizado.

En efecto, el artículo 73 LGT no prevé que la afección al pago de las dos anualidades nazca cuando se transmite el bien [como en el caso del art. 65 LRHL (art. 64 TRLRHL)] o se inscriba el derecho adquirido. La referencia al ejercicio de la acción administrativa se prevé como criterio temporal para fijar las anualidades garantizadas por la hipoteca legal tácita, pero nada induce a pensar que condición del nacimiento o constitución de la misma sean hechos inciertos y ajenos a la acción de la Administración, como son la transmisión del bien inmueble que será afectado o la inscripción en el registro del derecho adquirido.

¹²⁵ Véase GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La concurrencia del crédito...», *op. cit.*, pág. 87 a 89 y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita...», *op. cit.* Ambos autores sintetizan los antecedentes normativos de este precepto.

¹²⁶ Para los anteriores autores la acción de cobro se ejercita cuando se inicia el procedimiento ejecutivo mediante la notificación de la providencia de apremio.

Según dicho precepto, dos de las anualidades de ciertos tributos quedarán cubiertas por una hipoteca legal, tácita y de primer grado. Cuáles: la correspondiente al ejercicio en que se ejercita la acción administrativa y la inmediata anterior. Nada hace indicar que ello implique implícitamente la transmisión o la inscripción del bien, actos ambos que quedan al arbitrio del titular del mismo.

Con ello, no sólo se ha modificado el contenido objetivo de la garantía sino su virtualidad, en la medida en que se ha introducido una condición inexistente en la configuración legal de la hipoteca legal tácita. Con dicho criterio, no se constituye una hipoteca legal tácita hasta que se transmita o inscriba el bien inmueble, mientras que con la formulación legal la garantía existe desde que se ejercita la acción administrativa, con independencia de los actos que el sujeto pasivo efectúe sobre el bien inmueble afecto ¹²⁷.

2.º Se trata de un criterio nuevamente confuso en tanto que ofrece una doble posibilidad temporal, momento de inscripción del derecho o momento de transmisión, que en la práctica pueden diferir notablemente, sin que se especifique cuál de los dos tiene preferencia ¹²⁸.

Sin embargo, aun siendo claramente «innovador», fue un criterio que eliminaba el problema de la continuidad de la hipoteca, derivada de la naturaleza periódica del tributo que garantiza, que halló el respaldo de la Jurisprudencia, justificando su fundamento en el hecho de que en el ejercicio en el que el tercer adquirente protegido por la fe pública registral inscribe su derecho es aquel en el que entra en colisión con la garantía privilegiada establecida a favor de la Administración ¹²⁹. La aceptación jurisprudencial, por tanto, de dicho criterio ha conducido a su definitiva consagración en el actual artículo 35.2 RGR.

¹²⁷ ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» considera, por ello, que «en este caso, y aun cuando el RGR vincule la especial preferencia que se desprende de este precepto a la anualidad en que el tercero adquiere el bien gravado o inscribe su derecho hipotecario sobre el mismo, lo cierto es que nada justifica que se restrinja el uso de esta garantía para los casos en que se hubiera producido la transmisión del bien o la inscripción de una carga hipotecaria sobre el mismo.»

¹²⁸ Ello conduce nuevamente a incertidumbres sobre cuáles sean las anualidades garantizadas, por ejemplo, en el caso de la transmisión de un bien inmueble sin que el transmitente se encuentre al día en el IBI (primer presupuesto para que se produzca el nacimiento de la hipoteca legal tácita), mientras que el adquirente no procede a inscribir su derecho hasta varios años después, sin haber satisfecho tampoco las anualidades devengadas con anterioridad al acceso al Registro (segundo presupuesto de constitución de la hipoteca legal tácita).

¹²⁹ STS de 21 de diciembre de 1979: «Que el artículo 194 de la LH al establecer que "El Estado, las provincias y los pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque haya inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven a los bienes inmuebles", parece está refiriendo la expresión "anualidad corriente", aunque no con suficiente claridad, a aquella que transcurre en la fecha de inscripción en el Registro de la Propiedad del derecho del tercero, afectado por dicha preferencia, ya que de no ser así la mención indiferenciada que hace de "cualquier otro acreedor" y de "el tercer adquirente" carecería de sentido, por cuanto para el "tercer adquirente del dominio" el término "anualidad corriente" siempre habría que referirlo a la fecha de inscripción, al ser obvio que quien deviene propietario de una finca ha de satisfacer desde el momento de su adquisición las contribuciones e impuestos que la gravan y, en cambio, para el titular de un crédito hipotecario anualidad corriente, de aceptarse la tesis de la recurrente, podría ser aquella en que el Estado ejercite la acción administrativa de cobro, cualesquiera fueran las anualidades transcurridas desde la fecha de la inscripción, lo que supondría, en definitiva, diversificar el alcance del privilegio concedido por la norma legal ante los distintos supuestos que reciben de la misma un tratamiento unitario, a lo que es de añadir

La formulación del artículo 78 de la NLGT parece haber atendido a las críticas que en este sentido formula la doctrina ¹³⁰, estableciendo la garantía para las deudas devengadas y no satisfechas «*correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior*». La literalidad del precepto parece, pues, establecer la preferencia absoluta para el cobro de las deudas correspondientes al año natural en que se exija el pago, es decir, se inicie el procedimiento ejecutivo, mediante la notificación de la providencia de apremio, y el inmediato anterior ¹³¹. No obstante, será conveniente esperar al desarrollo reglamentario que de dicho precepto se realice antes de extraer conclusiones axiomáticas, pues los antecedentes expuestos recomiendan prudencia antes de pronunciarse.

4.2. Artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL): afección y responsabilidad subsidiaria.

De nuevo llegamos a un punto en el que el consenso no pasaba de ingenua aspiración, tanto en la doctrina como en la Jurisprudencia. Por lo que se refiere al alcance del antiguo artículo 76 LRHL, la polémica se centraba en dos extremos que han quedado definitivamente resueltos en la nueva redacción del artículo 65 (art. 64 TRLRHL), como veremos, con diverso acierto:

4.2.1. Elementos de la deuda tributaria incluidos en la garantía.

La literalidad del artículo 76 LRHL, «*totalidad de las deudas tributarias y los recargos pendientes*», producía cierta confusión en la determinación del contenido de la afección, exigiendo una labor interpretativa y argumentativa que, como tal, no puede conducir a respuestas taxativas y que fue objeto de exégesis en muy diversos sentidos.

Cierto sector doctrinal ¹³², apoyado por una sólida jurisprudencia ¹³³ interpretaba que la afección del artículo 76 LRHL se extendía exclusivamente a la cuota y recargos iniciales, quedando excluidos, por tanto, los recargos y sanciones generados por conductas imputables al deudor inicial

que bien se denomine el crédito garantizado a favor del Estado como simple preferencia o se le califique la hipoteca legal tácita, representa una afección de los bienes inmuebles sobre los que recae y que esta afección en perjuicio del tercero, protegido por el principio de fe pública registral, se produce en el momento en que éste inscribe su título, que es cuando entra en colisión el derecho que ha tenido acceso al Registro de la Propiedad con el privilegio establecido a favor del Estado».

¹³⁰ Véase notas 90 y 91.

¹³¹ Con vergüenza y humildad manifestamos la perplejidad que seguimos padeciendo a causa de la referencia al «año natural» en que se exige el pago. Y ello porque, la deuda correspondiente al año natural en que se exige el pago no tiene por qué ser la misma deuda cuyo pago se está exigiendo en apremio. Por ejemplo, si la Administración iniciara el procedimiento de apremio de la deuda de IBI 2002 en el año 2004, la preferencia absoluta de que goza la hipoteca legal tácita, ¿se refiere a la deuda apremiada (IBI 2002) y el inmediato anterior, o a la deuda del año natural en que inició el apremio (IBI 2004) y el inmediato anterior, aun cuando éstas no hayan sido todavía apremiadas?

¹³² DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos...», *op. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio», *op. cit.*; CASANA MERINO, Francisco, «Las garantías del crédito y los tributos...», *op. cit.*; SÁNCHEZ PINO, A.J., «Problemas...», *op. cit.*; GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La concurrencia del crédito...», op. cit.*

¹³³ SSTSJ de Cataluña de 10 de julio de 1997, del TS de 16 de agosto de 1998, de La Rioja de 7 de octubre de 1996.

y no exigibles a un tercero. La expresión «deudas tributarias» no es empleada en el sentido técnico del artículo 58 ALGT, sino en su afección vulgar, como sinónimo de cuota, mientras que la expresión «recargos pendientes» vendría referida únicamente a los recargos iniciales que se aplican sobre cuota o base imponible, cuya naturaleza es idéntica a la de la cuota. De lo contrario, si el término deuda tributaria hubiese sido empleado técnicamente, no hubiese sido añadido el inciso relativo a los recargos, los cuales, de por sí, ya constituyen deuda tributaria, según los términos del artículo 58 ALGT ¹³⁴.

De otra parte, ciertos autores ¹³⁵ defendían una interpretación mucho más intuitiva, entendiendo que la desafortunada expresión «*la totalidad de las deudas y recargos pendientes*» no podía sino hacer referencia a todas aquellas cantidades que se hallaban pendientes de pago en el momento de la transmisión, por el concepto que fuesen, todos ellos contenidos y descritos en el artículo 58 ALGT. Se extiende, pues, a los recargos iniciales, de apremio y por ingresos extemporáneos, así como a los intereses de demora, salvo, claro está, las sanciones, las cuales quedarán siempre excluidas en virtud del principio de personalidad de la pena.

El hecho de que ciertos elementos integrantes de la deuda tributaria tengan su origen en la conducta negligente del deudor inicial es irrelevante a efectos de determinar el alcance de la afección, en tanto que ésta constituye una garantía de carácter real cuyo contenido viene determinado por la ley.

La perspectiva histórica avalaba la primera de las interpretaciones y pudiera explicar el porqué de la literalidad del antiguo artículo 76 LRHL. En efecto, en el año 1988, cuando se promulgó la LRHL, el artículo 58 LGT ofrecía una definición de deuda tributaria cualitativamente diversa. Ésta se integraba «*esencialmente*» por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada al sujeto pasivo y, en su caso, también formarían parte de la deuda tributaria los recargos iniciales y los intereses de demora. Sobre esta base, resultaba mucho más lógico entender la totalidad de las deudas tributarias en referencia a las cuotas –deuda tributaria por antonomasia– y el inciso de los recargos –iniciales, se entiende–, como expresión de la voluntad del legislador de incluir únicamente este elemento en la afección, sin extenderla a los intereses de demora –los cuales también habían sido incluidos en esa definición de deuda tributaria secundaria–.

La nueva definición de deuda tributaria, operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, hizo que dicha interpretación resultase ciertamente forzada. No obstante lo anterior, ha tomado carta de naturaleza en virtud del nuevo artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL), según el cual «*los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria en los tér-*

¹³⁴ Dicha interpretación se conecta con las tesis que defendían la naturaleza de responsabilidad subsidiaria de la afección, y con las posiciones que, aun reconociendo que se trata de una garantía real, la subordinaban al agotamiento del procedimiento de recaudación frente al deudor principal.

¹³⁵ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, «La afección de inmuebles al pago del IBI», *op. cit.*; GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente...» *op. cit.*

Dicha posición se encuentra igualmente avalada por abundante Jurisprudencias: SSTSJ de Murcia de 19 de enero de 1999, de La Rioja de 28 de enero de 2000, de Castilla y León de 24 de mayo de 2000, de Castilla-La Mancha de 21 de junio de 2000.

minos previstos en el artículo 41 de la Ley 230/1963 ...», por lo que todas las dudas relativas al ámbito de aplicación de la afección han sido despejadas, quedando éste claramente determinado por un único elemento tributario, la cuota tributaria ¹³⁶.

El ámbito objetivo de la afección determinado en el artículo 64 de la LRHL coincide con el alcance de la responsabilidad subsidiaria que genéricamente se prevé en el artículo 41.3 de la NLGT para el adquirente del bien inmueble afecto, motivo por el cual no genera ningún tipo de fricción la articulación de una garantía real que se realiza por el procedimiento de responsabilidad tributaria. En caso de que no se produzca el pago voluntario por el adquirente, el valor de realización del bien afecto deberá cubrir el importe derivado, junto con los intereses de demora y recargo de apremio que traigan causa de esta derivación de responsabilidad.

4.2.2. Operatividad de la garantía en el supuesto de transmisión de un derecho real gravado por el IBI.

La doctrina ha llamado la atención sobre el posible alcance abusivo de la garantía, de conformidad con los términos literales del original artículo 76 LRHL, en aquellos supuestos en los que no se transmite el derecho de propiedad sino el derecho real que se encuentra gravado por el IBI (usufructo, superficie o concesión administrativa).

De acuerdo con el precepto indicado, cuando se produzca el cambio en la titularidad del derecho de propiedad (antiguo art. 61) o del derecho real (antiguo art. 65) que constituyen el hecho imponible del impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedaban afectos al pago de las deudas pendientes.

De este modo, en el caso de la transmisión de un derecho real, la afección del bien inmueble afecta tanto al adquirente del derecho real como al nudo-propietario del bien inmueble, el cual constituye un tercero ajeno, no sólo a la obligación tributaria, sino a la transmisión del derecho real que hace nacer el derecho de afección. Ello implica un incremento del patrimonio que garantiza la deuda tributaria en cuestión cuando se produce la transmisión del derecho real, pues, antes de la misma, la nuda-propiedad no respondía de dicha deuda por cuanto no se integra en el patrimonio del sujeto pasivo o deudor inicial, esto es, del titular del derecho real (usufructo, superficie o concesión administrativa).

En este supuesto, la doctrina defiende que la interpretación literal en este sentido conduce a la vulneración del principio de que los derechos que la Administración ejercite contra un tercero no pueden ser nunca más amplios que los que tuviera contra el deudor principal ¹³⁷. Por el contrario,

¹³⁶ Por otra parte, los recargos iniciales o que se aplicaban sobre las bases, que se incluían en el ámbito de la afección, no sólo han sido extraídos de la garantía, sino que, además, han sido eliminados en la nueva configuración del IBI.

¹³⁷ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Concurrencia del crédito ...», *op. cit.*

parece mucho más lógico admitir que el legislador pretende constituir una garantía para este impuesto por medio de la afección del bien o derecho que se transmite y constituye el objeto de gravamen, aunque no lo haya expresado correctamente.

Dicha interpretación es respetuosa con los principios básicos del Ordenamiento, a la vez que dota de contenido lógico a la institución de la afección al pago de una deuda tributaria, sobre aquellos bienes (o derechos) cuya titularidad la generan ¹³⁸.

No obstante, hay que admitir que la reforma articulada en el nuevo artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) supone un importante lastre para la defensa de esta tesis, en la medida en que conservando en este extremo la misma literalidad que la versión originaria («*En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria...*»), se pone de manifiesto la voluntad expresa y patente del legislador ¹³⁹ de no corregir la deficiencia denunciada reiteradamente por la doctrina y la jurisprudencia, sin que haya modificado el objeto de la afección, el cual sigue siendo el bien inmueble, sin matización alguna.

No obstante, el nuevo sistema de responsabilidad subsidiaria que se ha impuesto al adquirente, según el cual «*responderán con ellos si la deuda no se paga*», parece condicionar el objeto de la afección al derecho adquirido. Tal como se ha defendido, el adquirente de bienes afectos sólo debe responder con el bien adquirido y hasta su importe, sin que se extienda a su patrimonio personal. Aunque el artículo 79.1 sólo se refiera a los adquirentes de bienes afectos, consideramos que el mismo régimen debe aplicarse al adquirente de derechos reales sobre bienes inmuebles cuya transmisión genera la afección del bien, de tal modo que al adquirente del derecho se le derive la responsabilidad procedente, y en caso de impago se ejecute el derecho adquirido ¹⁴⁰.

¹³⁸ «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.» (SIMÓN ACOSTA, «La hipoteca legal tácita...», *op. cit.*). En este mismo sentido se manifiesta ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» (*op. cit.*), quien rescata las Resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado, de fechas 29 de mayo de 1980 y 11 de julio de 1988, relativas al artículo 73 de la LGT, para defender que «incumplida la obligación de pago de la cuota del IBI por el titular del derecho de usufructo, la hipoteca legal tácita recaería, no sobre el bien en su totalidad, sino únicamente sobre el derecho perteneciente al sujeto pasivo del impuesto.»

¹³⁹ Tres reformas sucesivas en el plazo de un año son suficientemente ilustrativas de dicha voluntad.

¹⁴⁰ De lo contrario, concluimos en los siguientes absurdos: bien el adquirente del derecho real no es un responsable subsidiario del artículo 43.1.d) de la NLGT (en cuyo caso, ¿qué es?); bien la transmisión de los derechos reales que gravan el IBI no generan la afección del bien inmueble al pago de las deudas devengadas por este concepto, en clara contradicción con la literalidad del artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL); ¿qué condición tiene? y ¿qué procedimiento debe seguirse frente al nudo-propietario, que no es ni adquirente ni transmitente de derecho alguno gravado por el IBI?

5. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE LA ACCIÓN TRIBUTARIA

Desde el punto de vista procedimental, la nueva regulación sí que resulta drásticamente simplificadora, pues ha reconducido la ejecución de la afección al procedimiento de la responsabilidad subsidiaria, eliminando el procedimiento previsto específicamente para el adquirente de bienes afectos en los artículos 41 ALGT y 37 RGR, el cual venía a ser un *tertium genus*, a medio camino entre la derivación de responsabilidad y la notificación del embargo a los terceros poseedores y acreedores hipotecarios para evitar la ejecución del bien afecto sin su conocimiento ¹⁴¹, que justificó los ríos

¹⁴¹ Partiendo del apartado segundo de los artículos 41 LGT y 37 RGR, del acto de derivación de la acción recaudatoria podemos extraer las siguientes características:

- a) Tendrá lugar, con carácter obligatorio, una vez concluido el período de cobro ejecutivo (plazo del artículo 108 RGR) para el deudor inicial.

Disentimos de la opinión de DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos...», *op. cit.*, de que la derivación de la acción de cobro tiene carácter potestativo para la Administración, que podrá optar por continuar con la vía ejecutiva frente al deudor inicial. La derivación de la acción de cobro, una vez concluido el período ejecutivo de pago, tiene carácter reglado por dos razones: el artículo 37 RGR emplea un futuro impersonal («se requerirá») más próximo a una forma verbal imperativa que a una condicional o perífrasis de posibilidad («podrá requerir»); en segundo lugar, el propio procedimiento ejecutivo obliga a ello pues, según el artículo 111 del RGR, «si la deuda está garantizada, se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía». Por tanto, para ejecutar la garantía, habrá que proceder a la derivación de la acción recaudatoria.

- b) Se realizará mediante un acto administrativo notificado reglamentariamente.

El contenido de dicho acto deberá incluir, al menos, el fundamento de la liquidación practicada (ex art. 65 LRHL o ex art. 73 LGT) y el importe desglosado de la misma, que vendrá constituido por las cuotas tributarias devengadas por el concepto de IBI [en los ejercicios impositivos anteriores a la transmisión, pendientes de pago y no prescritos, en el caso del art. 65 LRHL (art. 64 TRLRHL); de la anualidad corriente y la inmediatamente anterior, en el caso de la hipoteca legal tácita].

Dicho desglose en la liquidación constituye una exigencia del principio de interdicción de la arbitrariedad administrativa y de defensa del administrado, el cual no está en disposición de discutir lo que no conoce, es decir, una decisión administrativa sin motivación.

- c) Una vez notificado el acto de derivación de la acción de cobro, el adquirente dispone de un plazo equivalente al período de pago en voluntaria [art. 20.2.a y b) RGR] para hacer efectivo el ingreso de la deuda.
- d) Aunque el artículo 37 RGR se olvide de ello, el adquirente podrá, asimismo, recurrir dicho acto. Los motivos de impugnación podrán venir referidos tanto a la propia liquidación como a la procedencia de la derivación. Teóricamente, el plazo para recurrir, en tanto que no se prevé uno específico *ad hoc*, sería de un mes, a contar desde la notificación, que es el plazo establecido con carácter general para la interposición del recurso de reposición preceptivo en materia local. Sin embargo, dicho plazo podría verse reducido si el período otorgado para realizar el pago en inferior, en cuyo caso deberá hacerse coincidir con éste, a efectos de evitar el inicio de la ejecución del bien inmueble.

- e) Concluido el período de ingreso concedido sin que se produzca éste (y sin que se impugne el acto, se entiende), se iniciará la ejecución del inmueble, a través del procedimiento ejecutivo establecido en los artículos 124 a 130 RGR (providencia de apremio, diligencia de embargo, anotación preventiva de embargo, tasación y enajenación del bien inmueble).

En este mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón («Derecho de afección», en *Enciclopedia jurídica básica*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1995), sin embargo, entiende que con el valor de la ejecución podrán satisfacerse únicamente los intereses y costas devengados desde el vencimiento del plazo concedido al poseedor, pero no los que hubiera acumulado el deudor apremiado.

Ejecutado el bien inmueble, se satisfará el importe derivado al adquirente y, en caso de remanente, los elementos accesorios devengados sobrevenidamente (el recargo de apremio, los intereses y las costas generadas a lo largo de todo el procedimiento de derivación).

de tinta volcados sobre su articulación como un procedimiento autónomo seguido frente al adquirente ¹⁴², o la intervención de éste se limitaba a una injerencia en el procedimiento seguido frente al deudor principal ¹⁴³.

Por el contrario, el procedimiento a seguir frente al adquirente del bien afecto será el previsto en los artículos 174 y 176 de la NLGT ¹⁴⁴, que no presenta particulares novedades frente a la ante-

¹⁴² Destacando, en este sentido, el conjunto de garantías y requisitos de forma que requiere la formación de una voluntad reflejada en un acto administrativo, así como la posibilidad de impugnación de todo acto administrativo sustantivo y no meramente de trámite.

DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos de la afección ...» señala como principales fases de dicho procedimiento las siguientes:

1. Conjunto de actuaciones internas encaminadas a constatar la existencia de una transmisión que dé lugar a la afección de un bien, al pago de deudas pendientes de pago.
2. Instrucción del expediente de derivación de la acción de cobro, en el que debe otorgarse el pertinente trámite de audiencia, de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
3. Acto administrativo de derivación de la acción de cobro, notificado reglamentariamente (como condición *sine qua non* de eficacia).

A lo anterior debemos añadir que los elementos esenciales que deberá contener el acto serán, al menos, el fundamento de la derivación y el importe de la liquidación (debidamente motivados), con indicación del plazo en que deberá ser ingresado así como el correspondiente pie de recurso. Contenido ciertamente similar al que debe reunir el acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, según el artículo 14.2 RGR.

¹⁴³ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La concurrencia del crédito...», *op. cit.*, pág. 106 a 109, para el que el artículo 41 LGT prevé un procedimiento muy similar al de la ejecución de las hipotecas, siendo el acto de derivación, sencillamente, la forma de evitar que la ejecución se produzca sin el conocimiento del adquirente.

¹⁴⁴ **Artículo 174. Declaración de responsabilidad.**

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley.

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

rior regulación ¹⁴⁵, más allá de ciertas mejoras técnicas, que aclaran el importe a exigir al responsable subsidiario ¹⁴⁶, el órgano competente para realizar la declaración de responsabilidad, o la nítida separación de las actuaciones que se realicen frente a éste, respecto del deudor principal ¹⁴⁷.

6. LA PRESCRIPCIÓN

Este problemático aspecto de la garantía inmobiliaria ha quedado, en gran medida, libre de oscuridades gracias a la nueva configuración de la prescripción, que presta su atención a la responsabilidad tributaria, en la que se ha reconducido el régimen del adquirente de bienes afectos.

6.1. ALGT.

En numerosas sentencias ¹⁴⁸ se afirma que el antiguo artículo 76 LRHL, por oposición al artículo 73 ALGT, no establece más límite que el de las deudas pendientes y no prescritas. Sin embargo, ¿cuáles eran esas deudas no prescritas? Dicho de otra manera, ¿existe un plazo de prescripción autónomo para la derivación de la acción recaudatoria ¹⁴⁹? En los términos de FALCÓN Y TELLA ¹⁵⁰, procede cuestionarse si el acto administrativo de derivación contemplado en el artículo 41 ALGT constituye una auténtica liquidación -manifestación de la potestad de autotutela declarativa de la Administración, en virtud de la cual ejercita su derecho a determinar la deuda, sometido al plazo de prescripción del art. 64.a) ALGT- o, por el contrario, constituye un acto tendente al cobro de una deuda ya liquidada -ejercicio de la autotutela ejecutiva, incardinado en la acción recaudatoria a que hace referencia el apartado b) del art. 64 ALGT-.

¹⁴⁵ Artículos 37 ALGT y 14 RGR.

¹⁴⁶ En la anterior regulación no quedaba claro, a nivel legal, cuál era el alcance de la responsabilidad subsidiaria, siendo el RGR el que entraba a precisar que, salvo que una norma especial dispusiera otra cosa, sólo alcanza a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario.

¹⁴⁷ Que impiden que el deudor principal se beneficie del resultado de impugnaciones llevadas a cabo por el responsable.

¹⁴⁸ STSJ de Madrid, de 25 de febrero, STSJ de Valencia, de 13 de abril de 1999, STSJ de Cataluña, de 10 de julio de 1997, STS de 18 de diciembre de 1998.

¹⁴⁹ Con ello, estamos trasladando la polémica doctrinal sobre el plazo de prescripción autónomo para el responsable a los supuestos de derivación de la acción recaudatoria.

FALCÓN TELLA, Ramón, «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, 1992; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *REDF*, núm. 74, 1992; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», *op. cit.*; HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *op. cit.*, defienden la existencia de un plazo de prescripción autónomo para la derivación de la responsabilidad, sobre la base de que la misma constituye un acto declarativo por el que se liquida una deuda tributaria, determinándose el sujeto obligado a satisfacerla.

En contra de la existencia de dicho plazo autónomo se manifiesta MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994; La STS de 23 de diciembre de 1991.

¹⁵⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, 2001; GARCÍA NOVOA, César, «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, abril-junio de 2002.

En la medida en que el procedimiento de derivación de la acción del cobro no constituye un procedimiento de recaudación autónomo sino una fase específica de la recaudación de ciertas deudas garantizadas con bienes afectos, motivo por el cual el adquirente de bienes afectos no puede considerarse un obligado al pago, el acto de derivación no constituye una liquidación en sentido estricto, sino un acto incardinado a hacer efectivo el cobro de una deuda determinada. Nos hallamos, pues, en el ámbito de aplicación del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de deudas liquidadas establecido en el artículo 64.b) ALGT. Ello significaría que:

- a) Sólo podrían ser derivadas las deudas que no han prescrito, desde el momento en que fueron determinadas mediante la oportuna liquidación, practicada al deudor inicial o cuya prescripción haya sido interrumpida en virtud de alguno de los actos interruptivos contemplados en el artículo 66.1.a) ALGT.
- b) La prescripción del plazo para ejercitar la acción de derivación comenzará a correr desde el momento en que ésta debiera ejercitarse, de conformidad con lo establecido en el artículo 64.b) en relación con la prescripción de la acción recaudatoria.
- c) Si la derivación de la acción de cobro constituye la actuación administrativa reglada que procede una vez concluido el plazo de ingreso ejecutivo previsto en el artículo 108 RGR, será éste el momento a partir del cual comience a correr el plazo de prescripción de cuatro años para ejercitar la derivación de la acción recaudatoria ¹⁵¹, al término del cual, no podrá hacerse efectiva la garantía real establecida a favor de la Administración, por causa de la propia inactividad de ésta.
- d) En consecuencia, la Administración, cuando proceda a dictar el acto de derivación al adquirente, deberá hallarse en disposición de acreditar que el importe de la deuda ha sido debidamente apremiado ¹⁵² y que el acto de derivación se ha dictado dentro del período de prescripción pertinente, esto es, dentro de los cuatro años posteriores a la conclusión del período ejecutivo de pago.

Por último, sólo nos resta señalar que el conjunto de actuaciones encaminadas a derivar la acción de cobro, es decir, el plazo de caducidad del procedimiento de derivación de la acción de cobro, en defecto de uno específico, será el establecido, con carácter general, en el artículo

¹⁵¹ El problema se plantea por el hecho de que el plazo para iniciar el procedimiento ejecutivo, mediante la notificación de la providencia de apremio, es precisamente el período de prescripción. En consecuencia, la Administración dispone de un plazo de cuatro años para iniciar el procedimiento ejecutivo y, una vez dictada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de ingreso en apremio –art. 108 RGR–, dispondrá de otros cuatro años para dictar el acto de derivación de la acción recaudatoria.

En defensa del principio de seguridad jurídica, ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «*La afección al pago del artículo 76 LHL...*» *op. cit.*, propone el establecimiento de un plazo de caducidad para la derivación de la acción de cobro, que salvaría los inconvenientes derivados de las posibles interrupciones de los plazos de prescripción.

¹⁵² A nuestro juicio, mediante la incorporación, al expediente de derivación de la acción de cobro, de la providencia de apremio de las deudas que se pretenden derivar, así como su notificación fehaciente. La ausencia de ésta o las deficiencias en su notificación podrán constituir motivos de impugnación para el adquirente.

lo 23.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de seis meses, a contar desde la incoación del procedimiento hasta que se dicte el acto administrativo ¹⁵³.

6.2. NLGT.

Los artículos 66 a 70 de la NLGT dejan poco espacio para las elucubraciones doctrinales a las que nos habíamos habituado dadas las lagunas de la ALGT. A los efectos que ahora importan ¹⁵⁴, hemos de centrar nuestra atención en dos aspectos: plazo y cómputo de la prescripción de la obligación del adquirente-responsable, de una parte, y la interrupción de dicha prescripción, de otra.

6.2.1. Plazo y cómputo de la prescripción.

El artículo 66 de la NLGT no ha incluido entre los derechos que prescriben a los cuatro años, el derecho a derivar la acción tributaria a responsables tributarios, para hacer frente al pago de la deuda tributaria, junto al deudor principal. Esta omisión podría inducirnos a pensar que el legislador considera dicho acto o bien un ejercicio de la potestad declarativa (art. 66.a, derecho a determinar la deuda mediante liquidación), o bien de la potestad ejecutiva (art. 66.b, derecho a exigir el pago), lo que nos reconduce a la sempiterna discusión sobre la existencia o no de un plazo de prescripción autónomo para el responsable, a la que anteriormente hemos hecho referencia.

Sin embargo, el artículo 67 de la NLGT, regulador del cómputo de los plazos de la prescripción de los derechos que en el precepto anterior ha enumerado, nos sorprende con un apartado 2, en el que se establece el plazo de prescripción para exigir la obligación a los responsables ¹⁵⁵ solidarios y subsidiarios. Tratándose de estos últimos, «*el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualesquiera de los responsables solidarios*».

¹⁵³ DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos ...», *op. cit.*; GARCÍA NOVOA, César, «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades...», *op. cit.*

¹⁵⁴ El análisis comparado de la institución de la prescripción se aparta del objeto del presente trabajo.

¹⁵⁵ Sólo anotamos cierta inconsistencia en la estructura sistemática elegida: si se considera que la exigencia de la obligación al responsable goza de un plazo propio, cuyo cómputo merece un apartado separado del resto de los derechos descritos en el artículo 66, tal vez hubiese sido conveniente hacer alguna mención en dicho precepto a la existencia de este otro derecho de la Administración a exigir la obligación del responsable, para clarificar qué facultad (ejecutiva o declarativa) es la que se ejercita frente al responsable.

Sin perjuicio de ello, lo importante es que se ha determinado temporalmente la actuación administrativa frente al responsable solidario y subsidiario, lo cual es un indudable aumento del grado de seguridad jurídica, ...aunque sigamos sin saber qué es lo que prescribe.

El criterio temporal seleccionado no merece más comentario que el de elogio de su corrección y acierto, en la medida en que coordina el requisito de la subsidiariedad del responsable con el principio de seguridad jurídica que exige que todo plazo se compute a partir de un acto notificado fehacientemente. Por ello no se ha fijado el inicio del cómputo en la declaración de fallido del deudor principal o los responsables solidarios, acto administrativo interno que, al igual que la declaración de crédito incobrable, no se notifica al deudor insolvente y, por tanto, carece de efectos interruptivos de la prescripción¹⁵⁶, sino en el último acto que, siendo anterior a la declaración de falencia, haya sido notificado reglamentariamente y del que, por tanto, existe constancia fehaciente, cerrando la puerta a la arbitrariedad administrativa¹⁵⁷. Ello significa que, aun cuando no se pueda derivar la acción tributaria al responsable subsidiario sin la previa declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios (las cuales deberán constar en el expediente de declaración de responsabilidad), el plazo de que dispone la Administración para iniciar la derivación será de cuatro años a contar, no desde la citada *conditio sine qua non*, sino desde el último acto recaudatorio (sin duda previo a ésta), que haya sido notificado¹⁵⁸.

6.2.2. Interrupción de los plazos de la prescripción.

Sobre el extenso artículo 68 de la NLGT merece la pena detenernos a realizar varias reflexiones.

¹⁵⁶ En sentido opuesto, PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, Miguel, «La prescripción en la nueva Ley General Tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, Núm. 28, 3.ª época, febrero de 2004: «Obviamente, no es la notificación de la última actuación recaudatoria la que debe determinar el nacimiento del derecho de la Administración a dirigirse contra el responsable subsidiario, sino que debe ser la última actuación efectiva que determine que no existe bien alguno propiedad del deudor principal, es decir, la última actuación que acredite la insolvencia del deudor principal, ya que en caso contrario el responsable subsidiario podrá fácilmente exigir ese derecho de excusión obligando a la Administración a dirigirse contra los bienes propiedad del deudor principal. Si esto es así, entonces esa regulación no es correcta, ya que entonces el plazo prescriptivo debería comenzar a computarse desde esa declaración de fallido que la Administración emita cuando constate efectivamente la insolvencia del deudor principal»

¹⁵⁷ En contra de este parecer se manifiestan FERREIRO LAPATZA, Juan J. «La Nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, para quien dicho criterio «carece de una sólida justificación y resulta, sin duda, desproporcionada respecto al papel de garante del responsable; pues el alargamiento del plazo se hace depender de una acción administrativa con frecuencia no demasiado diligente, y de la que el responsable puede no tener información alguna hasta que la acción se dirige contra él». No obstante, se nos escapa en qué otro momento anterior (que «acorte» el plazo) está pensando el autor, tratándose de un responsable subsidiario, que no puede serlo sin la previa falencia del deudor principal.

¹⁵⁸ Discrepamos por ello de la opinión de PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, Miguel («La prescripción en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*), para quien «...lo abierto y la indefinición del término podrá dar lugar a actuaciones de la Administración que entiendan que la última actuación realizada es la que permite dirigirse contra el responsable subsidiario, lo que, repetimos, no es correcto, ya que lo único que permitirá a la Administración dirigirse contra el deudor subsidiario es la declaración de fallido del deudor principal». A nuestro juicio, el resultado es justamente el contrario: la anticipación del plazo al último acto notificado supone el sacrificio del plazo de actuación administrativa frente al responsable subsidiario (que no podrá iniciarse sin la previa declaración de falencia) en favor del principio de seguridad jurídica a cuyo fin responde la institución de la prescripción.

6.2.2.1. Actos que interrumpen la prescripción del responsable.

La omisión de referencia alguna a la derivación de la acción tributaria a los responsables que hemos criticado a propósito del artículo 66 de la NLGT se traslada al artículo 68, el cual señala las causas de interrupción por referencia a cada uno de los derechos enumerados en el citado artículo 66.

Esta laguna debe ser integrada, a nuestro juicio, sobre la base de la presunción antes indicada de que el legislador considera que la derivación de la acción mediante la declaración de responsabilidad tributaria queda subsumida en el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o en el derecho de exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas.

Así, en la medida en que la declaración de responsabilidad es un acto que, si no es ciertamente constitutivo de la responsabilidad ¹⁵⁹, con carácter general sí produce efectos constitutivos frente al responsable ¹⁶⁰, consideramos que son actos interruptivos de la prescripción del plazo para la derivación de la acción tributaria al responsable los previstos en el artículo 68.1 ¹⁶¹ de la NLGT, relativos a la determinación de la deuda mediante la oportuna declaración, en tanto que ambas son manifestación de la facultad declarativa de la Administración. De igual forma, una vez que haya sido declarada la responsabilidad, las actuaciones que se realicen irán encaminadas a la satisfacción de la obligación derivada, trasladándonos al ámbito del artículo 68.2 ¹⁶², en el que se contemplan las causas de interrupción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias, entre las que se encontraría la obligación del responsable.

¹⁵⁹ La excepción a la exigencia del acto de derivación la encontramos, por ejemplo, en el artículo 8.3 de la LIRNR, para el pagador de rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del IRNR.

¹⁶⁰ «...la derivación de la acción tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión...» (art. 41.5 de la NLGT).

¹⁶¹ A saber: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria; b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Nótese, por ejemplo, que la adopción de medidas cautelares con carácter previo a la declaración de responsabilidad produciría, según la interpretación propuesta, efectos interruptivos.

¹⁶² A saber: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria; b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

6.2.2.2. Extensión de los efectos de la interrupción de la prescripción al resto de obligados tributarios.

Particularmente destacable resulta la previsión del apartado 7 del precepto, según el cual «*interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte de que corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.*»

Esta desmedida extensión de los efectos de la interrupción al resto de obligados tributarios, salvo en el caso de obligaciones mancomunadas, a nuestro juicio, debe ser interpretada restrictivamente, predicándose únicamente respecto de obligados tributarios del mismo tipo o grado, es decir, entre obligados concurrentes en el mismo presupuesto de una obligación, los cuales, de conformidad con el artículo 35.6 de la NLGT, quedan solidariamente obligados frente a la Administración ¹⁶³. Lo contrario supone una extensión injustificada y exorbitante de la actuación de la Administración que vulnera frontalmente la seguridad jurídica del resto de obligados, frente a los cuales no se ha llevado a cabo ninguna actuación y cuyo plazo de prescripción tiene su propio cómputo ¹⁶⁴.

7. DESPEDIDA

Confiamos que la lectura del presente trabajo haya proporcionado una visión global y clara de la garantía inmobiliaria instrumentada por el legislador tributario, teniendo en cuenta la transición normativa que se ha operado, en aseguramiento de las deudas pendientes de IBI. Las conclu-

¹⁶³ Salvo que uno de los obligados solidariamente solicite la división de la deuda, facilitando los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido. En este supuesto, pensamos, la obligación solidaria se divide mancomunadamente, por lo que ya no se producirá la extensión de los efectos interruptivos de la prescripción al resto de obligados.

Véase, en este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El artículo 35.6 de la nueva LGT (II): ¿un régimen de mancomunación con la carga de identificar a los coobligados?», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3/2004.

¹⁶⁴ Queremos con ello decir que las actuaciones desarrolladas frente al deudor principal, una vez que ha concluido el plazo de pago en período voluntario no pueden interrumpir la prescripción frente a un responsable solidario, cuyo plazo ha comenzado a correr al día siguiente a la finalización de dicho período voluntario. Al igual que la declaración de responsabilidad solidaria no puede producir efecto interruptivo en el procedimiento recaudatorio que se esté desarrollando frente al deudor principal.

En el caso de los responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comienza a correr con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o responsables solidarios. Dicho plazo corre independientemente, de tal modo que las actuaciones llevadas a cabo frente al responsable subsidiario no pueden interrumpir el plazo de prescripción de que dispone la Administración para reanudar el procedimiento de apremio frente a un deudor declarado fallido y que deviene solvente sobrevenidamente (art. 173 de la NLGT). Y viceversa, las actuaciones de investigación sobre la solvencia sobrevenida de un deudor principal declarado fallido no deben producir efecto alguno en el curso de la prescripción de un responsable subsidiario.

siones formuladas, en ocasiones con rotundidad, en ocasiones tan sólo tímidamente sugeridas, especialmente en relación con el nuevo marco normativo, aun huérfano de proyecciones doctrinales y jurisprudenciales, esperamos constituyan una contribución constructiva en la labor de categorización dogmática de dicha institución, como condición previa *sine qua non* de su correcta y operativa aplicación práctica.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBALADEJO, Manuel, *Derecho Civil, III, Vol. I: Parte general y derecho de propiedad*, Bosch, Barcelona, 1991.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Responsabilidades patrimoniales tributarias», *Revista de Derecho Privado*, 1951.
- AMORÓS RICA, Narciso, «Responsabilidades tributarias», *RDFHP*, núm. 86, 1970.
- ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL: aspectos sustantivos y procedimentales», *RDFHP*, núm. 266, 2002.
- BAS Y RIVAS, Federico, «La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de derechos reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix, *Responsabilidad tributaria; afectación; transmisión de bienes inmuebles*, IEF, Madrid, 1982.
- CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 1997.
- CASANA MERINO, F., «Las garantías del crédito y los tributos locales», *RHL*, núm. 75, 1995.
- CORRAL GUERRERO, Luis, «La afección tributaria de bienes», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de León*, núm. 2, 1972.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2003.
- DAMAS SERRANO, Antonio José, «Afección de bienes y derechos (art. 41 LGT)», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.
- DE LA ROSA VARGAS, Gustavo, «Las Garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes, (I y II)», *Carta Tributaria*, núm. 211, 1994.
- DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 213, 2000.

- DELGADO GARCÍA, Ana María, «Pluralidad de obligados al pago», *RDFHP*, núm. 254.
- DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, «Sistema de Derecho Civil», *Vol III, Derecho de cosas y Derecho Inmobiliario Registral*, Tecnos, 5.ª Ed.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Comares, 4.ª Ed.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Derecho de afección», en *Enciclopedia jurídica básica*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, 1992.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, 2001.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El artículo 35.6 de la nueva LGT (II): ¿un régimen de mancomunidad con la carga de identificar a los coobligados?», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2004.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *RDF*, núm. 215, 1991.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario», *Cuestiones tributarias prácticas*, *La Ley*, 2.ª edición.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 13.ª Ed.
- FERREIRO LAPATZA, Juan J., *La Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid y Barcelona, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César, «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, abril-junio de 2002.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente de bienes afectos al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tributos Locales*, núm. 16, de marzo de 2002.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000.
- GÓMEZ LAPLAZA, Carmen, «Concordancias y Notas» a las *Leyes Hipotecarias*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993.
- GUERRA REGUERA, Manuel, *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «"Obligados" y "Legitimados" al pago del tributo en el nuevo RGR», *Carta Tributaria*, núm 137, 1991.
- HERRERO DE MADARIAGA, Juan, «El responsable tributario», *REDF*, núm 26, 1980.
- LASARTE, Javier (coord.), *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, 2.ª Ed. actualizada.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993.

- LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1992.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *REDF*, núm. 74, 1992.
- MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso, *El impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1993.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», *RIF*, núm. 11, 1995.
- MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín, «Responsables Tributarios en el IBI, Plusvalía y Precios Públicos», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 91, 1990.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 1986.
- PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, Miguel, «La prescripción en la nueva Ley General Tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 28, 3.ª época, febrero de 2004.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, «Las garantías del crédito tributario», *REDF*, núm. 30, abril-junio de 1981.
- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)» en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Comares, 2000.
- SÁNCHEZ VEIGA, Jesús Ángel, «Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3, 2002.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Vol. II, IEF, Madrid, 1992.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «La afección de inmuebles al pago del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *Tribunal Fiscal*, núm. 135, 2002.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo; LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Íñigo, «Recaudación: aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990», *CISS*, 1993.