

Garantías registrales del crédito tributario (*)

SUMARIO: HIPOTECA LEGAL TÁCITA.—DERECHO DE PRELACIÓN: A) CRÉDITOS SALARIALES. B) CRÉDITOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL. C) CONCURRENCIA CONCURSAL.—LAS AFECCIONES LEGALES Y LA AFECCIÓN LEGAL TRIBUTARIA: AFECCIÓN LEGAL TRIBUTARIA. LA NOTA DE AFECCIÓN.—MEDIDAS CAUTELARES: CARACTERÍSTICAS. MEDIDAS CAUTELARES DE EFICACIA REGISTRAL.—APÉNDICE.

HIPOTECA LEGAL TÁCITA

Con palabras de ROCA SASTRE: son Hipotecas Legales aquellas cuya constitución la Ley da derecho a exigir en determinados casos, en garantía de intereses necesitados de protección. La Ley crea la obligación de constituir la hipoteca (A. DE COSÍO y CORRAL), es decir, debe admitirse por la ley con tal carácter (art. 158 LH), y precisa para su constitución la inscripción del título (art. 159 LH). Concepto que resulta conforme al expuesto por el artículo 1875.2 del Código Civil.

Existe un grupo de derechos por naturaleza de hipotecas legales o afín a las hipotecas que pueden clasificarse en tres subdivisiones: La Hipoteca Legal a favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales con dos variantes, la Tácita y la Expresa, ésta forzosa o voluntaria; otro grupo formado por los Privilegios Generales *ex lege*; y, por último, las Afecciones Legales o Derecho de Afección.

La HLT del número 6 del artículo 168 y artículo 194 de la LH a favor del Estado, las Provincias y los Pueblos sobre los bienes de los contribuyentes en garantía de la anualidad corriente y de la última vencida y no pagada (dos

(*) Ponencia presentada en el Seminario de Derecho Tributario de Thomson Aranzadi y Academia Vasca del Derecho, por Juan Antonio Leyva de Leyva, Registrador de la Propiedad de Barakaldo.

anualidades) de las contribuciones e impuestos que gravitan sobre ellos, se encuentra regulada en diversas normas; tiene, como ha señalado la doctrina, una regulación dispersa y poco armónica. Por una parte, la Legislación Civil formada por los artículos 1.875, 1.923 y 1.924 y los artículos citados de la LH, prelación no coincidente con la reconocida en las leyes fiscales. Señala ROCA SASTRE MUNCUNILL (*Derecho Hipotecario*, pág. 101): «Existe unanimidad en el foro y en la doctrina en que por tratarse de un privilegio nacido en leyes especiales y posteriores, debe darse preferencia a éstas».

R. FALCÓN Y TELLA (*Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen II, Civitas) dice que el Código Civil se refiere en los artículos 1.923 y 1.924 a la última anualidad vencida y no pagada (una anualidad), pero es claro que sobre esta norma prevalece la LGT como *lex posterior*. En el mismo sentido, SERRERA CONTRERAS P. («La anualidad corriente en la Hipoteca Legal Tacita por contribuciones», en *RCDI*, núm. 524, 1978, pág. 9).

La legislación fiscal estatal se contiene en los textos siguientes: artículo 31 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria; Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre, y Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989. Conforme a la Ley General Presupuestaria: «Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingreso de derecho público debe percibir, la Hacienda Publica ostentará las prerrogativas establecidas legalmente...».

La regulación específica de la HLT la forman el contenido del artículo 73 de la LGT de 1983, de 28 de diciembre, hoy artículo 78 de la vigente LGT 58/2003, de 17 de diciembre, desarrollado por el Reglamento General de Recaudación 1684/1990, de 20 de diciembre, modificado por Real Decreto 448/1994, de 24 de marzo; el artículo 35 del Reglamento General de Recaudación constituye hoy norma fundamental en esta materia.

En relación con las Comunidades Autónomas, no mencionadas en el Código Civil ni en la LH, ya que su creación jurídica ha sido posterior (Constitución de 1978). La organización actual del Estado, que ha dado lugar al llamado «Estado de las Autonomías», atribuye a las Comunidades Autónomas autonomía financiera, artículo 156 de la Constitución, y artículo 2.3.º de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) equipara las Comunidades Autónomas al Estado: «Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la ley establezca para el Estado». De manera que las leyes o normas forales reguladoras de las haciendas de cada Comunidad Autónoma disponen que las Comunidades Autónomas respectivas gozarán de las mismas prerrogativas y potestades que corresponden al Estado, principio también reconocido por los Estatutos de Autonomía.

Ejemplo de la identidad de regulación es el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizcaia de 18 de marzo de 1997, artículos 35 y

siguientes, relativos a las garantías del pago de los créditos a favor de la Hacienda Foral. La actual regulación bajo el título de la Sección 5.ª: Garantías del Crédito Tributario (garantías del pago según la expresión del Reglamento de Recaudación) se ocupa la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizcaia 2/2005, de 10 de marzo: Derecho de Prelación, artículo 78; HLT, artículo 79; Afección de bienes, artículo 80, y Medidas cautelares, artículo 81.

Por lo que atañe a la HLT a tenor del artículo 79 de la Norma Foral: «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro Público, la Hacienda Pública tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque estos 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».

Para las Entidades Locales rige el mismo principio de igualdad estatal, así resulta del artículo 106.3 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 1985 y la Ley de las Haciendas Locales, artículo 212 y artículo 12 que se remiten a la Ley General Tributaria y demás leyes del Estado en cuanto a las prerrogativas establecidas para la Hacienda del Estado; las mismas que ostentará la Hacienda de las Entidades Locales.

Respecto a la naturaleza de esta preferencia debe decirse que la HLT se constituye por ministerio de la ley y surte efecto sin título ni inscripción, por tanto es una carga tácita, oculta, propia del antiguo régimen anterior a la LH de 1861.

GALINDO y ESCOSURA criticaban la Hipoteca Legal a favor del Estado con frase ampulosamente retórica, considerando que «afeaba con impune mancha el espléndido sol del moderno sistema hipotecario».

Esta hipoteca y otras cargas ocultas del Derecho Fiscal y Administrativo se han creado posteriormente, a saber: Créditos Privilegiados, Hipotecas y Afecciones ocultas en contra de los principios hipotecarios y, en consecuencia, en perjuicio de la seguridad jurídica.

Sin embargo, esta prelación, señala ROCA SASTRE, no puede ser de hipoteca, sino más bien una afección real, derivada de un crédito singularmente privilegiado, añadiendo que se trata de «una especie de carga pública excluida de los principios hipotecarios». Ya el Código Civil en los artículos 1.923 y 1.927 merece el concepto de crédito singularmente privilegiado y este es el carácter que ha recogido la nueva Ley Hipotecaria evitando la palabra hipoteca y en su lugar utiliza el nombre de «preferencia».

Se discute el fundamento de esta preferencia que, según el citado ROCA SASTRE y LA RICA en unión de otros hipotecaristas como MORELL, se encuentra en la publicidad que el mandato legal lleva consigo, y en el interés inherente a la realización de fines públicos relativos a los tributos (ver CHICO ORTIZ, *Estudios de Derecho Hipotecario*, 4.ª edición revisada).

El Límite Temporal de esta preferencia es conforme a la redacción del artículo 79 de la Norma Foral: «El año natural en que se exija el pago y el inmediato anterior».

«Año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y el inmediato anterior», según el artículo 35 del Reglamento General de Recaudación.

«Anualidad corriente y la última vencida y no satisfecha», según palabras del artículo 194 de la LH.

Cuestión debatida es el cómputo de la anualidad vencida y la corriente. El artículo 192.2 de la LH dispone que: «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 del pago».

A estos efectos del cómputo, el número 2 del artículo 35 del Reglamento General de Recaudación: «Se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro (según la Norma Foral “se exija el pago”) cuando se inicie el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito el derecho o efectuada la transmisión». El cómputo, siguiendo este criterio, opina SERRERA CONTRERAS, P. (obra citada):

- a) Cuando se trate de tercer acreedor, se atiende a la fecha de adquisición de su derecho.
- b) Cuando de un nuevo adquirente, si hubo transmisión de la finca, sería el del momento de su adquisición, haya inscrito o no su derecho. Este sería el año natural, que con el inmediato anterior forman las anualidades protegidas. Dicho al revés, la anualidad corriente o natural es la constituida por todo el tiempo posterior a la última anualidad vencida.

Aunque el Código Civil se refiere únicamente «a la última anualidad vencida y no pagada» (arts. 1.923 y 1.924), conforme a la normativa fiscal posterior, son dos y no una las anualidades garantizadas, la jurisprudencia ha optado (R. FALCÓN Y TELLA, *Enciclopedia Jurídica Civitas*, vol. II) por considerar anualidad corriente la fecha de inscripción del tercero o la fecha de adquisición, de acuerdo al sentido ya expuesto del artículo 32.2 del actual RGR, cuando se remite al inicio del plazo de ingreso en período voluntario, y no al inicio de la vía de apremio, en relación con los débitos que correspondan al ejercicio económico en que se haya efectuado la adquisición del derecho o la transmisión. En cuanto a los créditos posteriores a la anualidad en que hubiera inscrito su derecho, el adquirente responde como propietario, es decir, como sujeto pasivo del impuesto, mientras que el acreedor hipotecario no tiene responsabilidad alguna (STS de 21 de diciembre de 1979).

Sentencia que señala anualidad corriente la fecha de inscripción del derecho del tercero. Otras sentencias del TS confirman la misma tesis. Anualidad corriente es la que transcurre al efectuar la transmisión del dominio, es decir, la adquisición por los terceristas (STS de 23 de diciembre de 1983) la fecha de inscripción en el Registro del derecho del tercero, así sentencia la Audiencia Provincial de Tarragona, de 28 de enero del 2000, y el tribunal EAC en Resolución de 13 de enero de 1987, sigue la misma doctrina estimando que la anualidad corriente es la anualidad de la adquisición, y comprende con el artículo 5-8 LGT los intereses de demora, pero no las costas.

La HLT puede hacerse constar en el Registro mediante AP de embargo, si bien la omisión de esta última no modifica la preferencia de la HLT (art. 35.3 del RGDR).

Junto a la HLT, los artículos 168, 194 y 197 de la LH y 36 RGR prevén la posibilidad de que la Hacienda Pública exija, en el caso de impuestos que gravan los bienes inmuebles, la constitución de Hipoteca Especial Expresa forzosa.

Frente a terceros se establece la retroacción máxima constituida por las dos anualidades. Las anualidades anteriores no quedan protegidas por la HLT, sin perjuicio de que se exija hipoteca expresa. En este caso, la prelación, sin duda, no afectará a los terceros que hubieran escrito su derecho con anterioridad a la inscripción de la hipoteca (Resolución de la DGRN de 20 de enero de 1960).

Así lo dispone el artículo 168 de la LH, que surtirá efecto desde el momento de su inscripción (art. 194 LH), extendiendo la preferencia a anualidades anteriores a las expresadas o por mayor cantidad. Dicha garantía adicional resulta innecesaria si se ha practicado AP de embargo en el correspondiente procedimiento de apremio. Sin embargo, la hipoteca tiene la doble ventaja de su eficacia constitutiva, evitando el orden de los embargos y su carácter de asiento definitivo, no sujeto a la caducidad de la anotación (FALCÓN y TELLA).

Volviendo al estudio de la HLT, deben señalarse las diferencias de contenido del artículo 35.1 RGR con el antiguo RGR de 1968 (puede verse el trabajo de J. CASTILLO CASTILLO en *Comentario a las leyes tributarias y financieras*, Tomo XVI-D-I). El actual RGR parece ampliar el ámbito de protección de la HLT, pues sustituye el término tributos, que es también de la Norma Foral de 2005, por la expresión de Recursos Públicos.

La preferencia de la HLT se concede frente a cualquier acreedor y tercer adquirente por las contribuciones e impuestos que recaigan sobre el inmueble (art. 217 del Reglamento Hipotecario), criterio que comparte la Resolución de 22 de noviembre de 1974. Tributos que gravan periódicamente los bienes (art. 79 de la Norma Foral). Tanto CASTILLO CASTILLO como ZABALA RODRÍGUEZ, LLOPIS GINER, DAGO ELORZA, prácticamente toda la doctrina piensa que

la HLT garantiza conforme al artículo 35 de RG de R los tributos de carácter real directo y periódico, por lo que su actual campo de aplicación se reduce a los impuestos sobre bienes inmuebles e Impuestos sobre Actividades Económicas.

A la vista de la normativa fiscal, ROCA SASTRE entiende que los conceptos de anualidad del inmueble, sujeción directa e individual al tributo y periodicidad de éste, hacen que el único impuesto comprendido en la repetida prelación sea la Contribución Territorial.

A juicio de L. SÁNCHEZ SOCIAS y J. J. TORRES FERNÁNDEZ («La Hacienda frente a las quiebras y suspensiones de pagos», en *Diálogos de Derecho*, 1992) el ámbito objetivo del privilegio que el RGDR (art. 35) califica de HLT queda circunscrito al impuesto sobre bienes inmuebles, y también puede defenderse su aplicación al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, según lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley de Haciendas Locales. Sin embargo, la LHT no tendrá aplicación alguna a juicio de dichos autores, salvo para el impuesto sobre vehículos. En efecto, dicen los citados autores, el Impuesto sobre bienes inmuebles aparece en la Ley de Haciendas Locales con una protección superior, la que establece el artículo 76: «En los supuestos de cambio de titularidad... 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». Es una afección de los inmuebles al pago de la totalidad de la deuda, es decir, sin límite temporal.

Copia de esta norma es el artículo 7 de Reforma de Régimen de Tributación Local del Territorio Histórico de Bizcaia, de 26 de marzo de 2003: «A este efecto, sigue el artículo 7, los notarios advertirán a los comparecientes sobre las deudas pendientes por el impuesto sobre bienes inmuebles del inmueble que se transmite». Y la STS de 9 de abril de 2003 considera al adquirente de un bien como sucesor del anterior sujeto pasivo y, por tanto, las deudas del IBI no prescritas para el anterior sujeto tampoco se entienden prescritas para el adquirente.

Existe abundantísima jurisprudencia sobre la HLT, sobre el carácter privilegiado de los créditos, sobre colisión de créditos, sobre concurrencia de créditos en suspensiones y quiebras, sobre el carácter no preferente del Impuesto de Lujo (sentencia de 17 de marzo de 1978), y del Impuesto de Sociedades (sentencia de 24 de mayo de 1983) y de la Tasa de recogida de basuras (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 29 de noviembre de 1996). A este respecto, puede consultarse la obra de CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS, «La Hipoteca Legal Privilegiada de la LGT», Editorial Aranzadi, 2004.

Por último, hacer referencia que se expondrá más adelante al tratar la Afección de Bienes a la necesidad de derivación de la responsabilidad subsidiaria (STS 1988 y Resolución de la DGRN de 2 de febrero de 1999)

cuando los bienes no pertenezcan ya al sujeto pasivo, siguiendo el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria previsto en los artículos 176 de la LGT de 27 de diciembre de 2003 y artículo 181, traslado del anterior de la Norma Foral de 2005.

En relación con otras deudas (art. 36.2) se podrá constituir Hipoteca Expresa Especial, con carácter voluntario, como garantía a favor de la Hacienda en los casos de aplazamiento y fraccionamiento y demás supuestos previstos por las normas. La especialidad de la constitución consiste en que en el supuesto de haberse establecido la hipoteca unilateralmente, la aceptación se hará mediante documento administrativo (reforma del RGR de 24 marzo de 1995). La Hacienda, en su caso, consentirá la cancelación en la misma forma establecida para la aceptación, es decir, mediante documento administrativo. Quiero hacer notar que en la práctica aparecen, de vez en cuando, estas hipotecas expresas.

DERECHO DE PRELACIÓN

Pasamos a examinar el privilegio *ex lege* o Derecho de Prelación General del artículo 78 de la Norma Foral de 2005 que reproduce el artículo 77 de la LGT de 2003. Derecho de Prelación General a favor de la Hacienda, relativo a los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, a excepción de los acreedores de dominio, hipoteca u otro derecho real inscrito con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el Registro el Derecho de la Hacienda. Por lo tanto, respecto a estos créditos inscritos con anterioridad, no existe prelación de la Hacienda Pública.

El Estado se encontró siempre en primer término entre los acreedores privilegiados: Ley de Contabilidad de 1850, de 1870, artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1 de julio de 1911, fielmente reproducido por el artículo 130 del antiguo Estatuto de Recaudación de 1948.

Preferencia y prelación se utilizan como términos sinónimos, antelación o ventaja de una cosa sobre otra, según el diccionario de la Lengua Española. Con este significado se usan aquí.

El estudio de los artículos 1.923-4 y 1.927-11 le lleva a ERDOZAIN LÓPEZ (*Anotación preventiva...*, Aranzadi, 1998) a entender que un crédito es preferente en una fase previa de definición del orden de los créditos, y la prelación es una fase posterior en la que se decide el orden de los créditos ya declarados preferentes y que concurren entre sí. La preferencia es ventaja del crédito anotado, pero no en relación con otros créditos.

Al privilegio *ex lege*, que venimos estudiando del artículo 78, así como los Laborales o de la Seguridad Social, por razón de su carácter público o de

política social, la Ley les otorga preferencia frente a otros créditos. La prelación, según ROCA, no es un derecho sino una cualidad del crédito que traduce el privilegio en preferencia (BONNECASSE). La preferencia quiere decir, en mi opinión, que un crédito es de mejor derecho en comparación con otros créditos, relativismo frente a otros créditos, creándose un orden jerárquico de preferencias legalmente preestablecido. En los procedimientos de ejecución colectiva es principio opuesto a la igualdad de trato.

Este privilegio *ex lege*, como se ve, es obvio que respeta los principios hipotecarios conforme al *Prior Tempore*, siempre que se trate de acreedores anotados o inscritos con anterioridad al derecho de la Hacienda. El privilegio del Estado se detiene ante estos acreedores (STS de 17 de mayo de 1978).

En cuanto al momento en que nace la Prelación General del Crédito Tributario, siguiendo a SÁNCHEZ SOCÍAS y TORRES FERNÁNDEZ, dos posturas son posibles: La prelación nace desde la expiración voluntaria de pago o desde la realización del hecho imponible. Estos autores se pronuncian por la solución concreta a cada tributo.

Vale la pena detenerse en la liquidación de los créditos como requisito previo para la preferencia de la Hacienda Pública.

Hace años escribía GIANNINI: «Todavía se discute si la deuda impositiva nace de la realización del presupuesto (hecho imponible) o, por el contrario, en el momento de la liquidación y en virtud de ésta» (Institución di Diritto Tributario).

«La obligación nace, según BERLINI, no de la mera realización del hecho imponible, sino cuando se ha producido la liquidación del tributo y se le ha notificado al contribuyente» (*Principi di Diritto Tributario*, Milán, 1967).

Según citas de ANTONIO MOLINA GARCÍA (*La Prelación de Créditos Tributarios*, Editorial Montecorvo, S. A., 1977); para este autor, la doctrina del TS se ha pronunciado en el sentido de que los créditos han de ser liquidados para gozar del privilegio de la preferencia.

A diferencia de la afección legal de bienes (hecho imponible): «Cantidades liquidadas o no».

Si hubo anotación de embargo a favor de la Hacienda, al no ser el crédito de los protegidos por la HLT, no inviste de privilegio o preferencia respecto a los créditos anteriores y preferentes. Su preferencia ha de ser computada a tenor de la antigüedad de los títulos en colisión (STS de 14 de noviembre de 1992 y 30 de marzo de 1993).

Guarda relación el artículo 78 de la Norma Foral con el artículo 174, que es el 170 de la LGT, que regula la Anotación preventiva en el procedimiento de apremio. A tal efecto: Expedición de mandamiento, Anotación del embargo, Certificación de cargas y Nota registral al margen de la anotación de embargo de expedición de la certificación de cargas.

«El embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación».

«La anotación de embargo no alterará la prelación del artículo 78, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. Si no se ejercita la tercería prevalece el orden registral de las anotaciones de embargo».

Prelación sólo en cuanto a las anotaciones de embargo de los créditos personales, que son las únicas que pueden resultar afectadas por la tercería de mejor derecho. Los acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real con anterioridad al Derecho de la Hacienda son preferentes, en todo caso, al crédito Tributario, a salvo la Hipoteca Legal Tácita y Afección de Bienes.

El RH en el artículo 271 se refiere a la AP de embargo: Cuando se trate de contribuciones e impuestos distintos de los señalados en el párrafo precedente, la prelación no afecta a los titulares de derechos reales inscritos con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el registro el derecho al cobro mediante la correspondiente AP de embargo.

Si sus efectos se refieren sólo respecto a los créditos posteriores, como dispone el artículo 44 de la LH o incluye también a los anteriores, deben tenerse en cuenta diversas Resoluciones, 14, 15 y 16 de diciembre de 1971 y 22 de noviembre de 1974 y 16 de octubre de 1974.

El artículo 44 de la LH y reiterada jurisprudencia declaran la preferencia que sobre las anotaciones de embargo tienen los actos dispositivos anteriores, hechos por el titular registral, aunque la inscripción de estos actos haya tenido lugar después de practicada la anotación.

Sentencias de las Audiencias Provinciales de Cantabria y Asturias, respectivamente. Cantabria de 16 de abril de 2001 y 17 de octubre de 1995, consideran que la Anotación de embargo no modifica la naturaleza de los créditos a los que protege, que debe seguirse el orden de las anotaciones en el registro, que prima la prioridad registral, que la anotación preventiva de débitos por tributos, cuando no estén protegidos por la HLT, queda sometida a la normativa establecida en el artículo 1.903-4 del Código Civil y sólo atribuye preferencia respecto a créditos posteriores a la anotación.

El adquirente posterior (el anterior no), a la anotación de embargo o antes de ser embargada si no inscribió su derecho con antelación a la AP de embargo ha de pechar con éste. Principio de prioridad registral y no prevalencia sobre los actos dispositivos otorgados con anterioridad (sentencia de 29 de noviembre de 1962).

Es doctrina jurisprudencial reiterada los siguientes principios:

- Las anotaciones preventivas no cambian la realidad jurídica.
- El embargo debe recaer sobre los bienes pertenecientes al deudor en ese momento.

- Las anotaciones de embargo producen efectos de futuro. No lesionan derechos ya adquiridos.
- Prioridad de la anotación preventiva de embargo sobre asientos ulteriores (numerosas Resoluciones de 25 de abril de 1986, 7 de noviembre de 1996).
- En cuanto a los actos dispositivos anteriores a la anotación, inscritos después, ¿continúan manteniendo su preferencia como si la anotación no se hubiera practicado? (art. 44 LH y 1923.4.º del Código Civil).

Sin embargo, hoy el artículo 175 del Reglamento Hipotecario y su aplicación por las Resoluciones de la DGRN de 23 de marzo y 5 de mayo de 1993, condiciona la cancelación de asientos inscritos después de la anotación de embargo, relativos a títulos de fecha anterior a que no se basen en asientos anteriores.

A continuación examinaremos los privilegios laborales de la Seguridad Social, la concurrencia concursal y su problemática frente al crédito tributario. Todos ellos, títulos susceptibles de entrar en colisión:

A) CRÉDITOS SALARIALES

La preferencia del crédito tributario, como se ha visto, está limitada:

1. En el tiempo hipoteca legal tácita, artículo 79. Dos anualidades.
2. En relación a determinados créditos de dominio, hipotecas y derechos reales, inscritos en el Registro con anterioridad, artículo 37 LGT y artículo 78 de la Norma Foral.
3. La preferencia del crédito tributario tampoco es absoluta en concurrencia con los créditos salariales. Artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores. Ley de 10 de marzo de 1980 redacta al Real Decreto de marzo de 1995, que regula el número 1 el llamado superprivilegio salarial: «por los salarios de los últimos treinta días, en cuantía que no supere el Salario Mínimo Interprofesional».

El Tribunal Supremo por sentencia de 11 de mayo de 1992 equipara las indemnizaciones por cese, traslado o rescisión contractual del trabajador a los salarios singularmente privilegiados del artículo 32.3 del Estatuto de los Trabajadores, basándose en el número 4 del mismo precepto. Son preferentes, excepto los créditos con derecho real, en los supuestos en que sean preferentes. Se incluyen en este grupo, por disposición del mismo artículo 32.3, las indemnizaciones por despido.

En cuanto a los créditos del Fondo de Garantía Salarial gozan de los privilegios que el artículo 194 de la Ley Hipotecaria y 73 de la Ley General

Tributaria conceden a los créditos de Hacienda que no pueden verse afectados por ningún crédito, en este caso, ni siquiera los de tipo fiscal, en atención a que estos créditos laborales tienen la cualidad de retribución dirigida a satisfacer las necesidades vitales del trabajador y su familia (sentencia de 10 de octubre de 1987).

No debe ignorarse que cuando el superprivilegio lo ejercita por subrogación el Fondo de Garantía Salarial, ya no se puede decir que se trate de un problema de inmediata y dramática subsistencia de los trabajadores y sus familias (RODRÍGUEZ CEPEDA, *RCDI*, NF 1989, núm. 590).

Respecto a la concurrencia de créditos salariales con los tributarios y de la Seguridad Social, debe tenerse en cuenta el Dictámen del Consejo de Estado de 23 de enero de 1992, que concede una posición prioritaria a los mismos respecto a los tributarios. En el mismo sentido, ANA MUÑOZ MORENO (*El Derecho de prelación general*, 1996, Aranzadi). SEGOVIA SÁNCHEZ, citado por CHICO ORTIZ (*Estudio de Derecho Hipotecario*, última edición actualizada, 2000), concede preferencia al crédito salarial frente a los créditos con derecho real y del Estado, Comunidad Autónoma, Provincia, Municipio, en los supuestos en que con arreglo a la LH sean preferentes.

Es importante subrayar, conforme algunas sentencias del Tribunal Supremo, que frente al crédito hipotecario sólo son preferentes los créditos superprivilegiados del número 1 del artículo 32, como así lo declara este precepto (sentencias de 8 de enero de 1983 y 21 de febrero de 1989). Preferencia del superprivilegio reconocida también en otras sentencias, pues el trabajador ha de cobrar antes que el acreedor con garantía real, en caso contrario, si subsiste el gravámen hipotecario, el crédito laboral fácilmente quedaría sin satisfacer.

Frente a esta tesis, la *DGRN* proclama en reiteradísima jurisprudencia la siguiente doctrina:

- Resolución de 3 de abril de 1998. Deniega la cancelación de cargas y gravámenes inscritos anotados con anterioridad a la anotación del crédito laboral. Es preciso que el acreedor, pretendidamente preferente, acuda a la tercería de mejor derecho, en procedimiento contradictorio entre los acreedores concurrentes. La hipoteca implica un acto dispositivo que sitúa el bien fuera del patrimonio del deudor, por lo que el superprivilegio no tiene eficacia cancelatoria de cargas anteriores (ver trabajo de RAFAEL LINARES NOCI, «Consideraciones sobre el conflicto de preferencia entre crédito salarial y crédito hipotecario», en *Libro homenaje al profesor Albaladejo*).

La preferencia de un crédito, añade la Resolución, es una cualidad intrínseca del mismo y cuya virtualidad exclusiva es determinar una anteposición en el cobro. Se trata de mera preferencia creditual. La preferencia no se niega, pero debe hacerse valer, como se ha dicho, en tercería de mejor derecho.

- Resolución de 22 de noviembre de 1988. Dispone esta Resolución la cancelación del crédito salarial posterior por ejecución de hipoteca anterior. La preferencia de crédito debe dilucidarse ante los Tribunales de Justicia y no en el procedimiento de ejecución en el artículo 131 de LH, prevaleciendo la prioridad registral mientras no se haya sustanciada la tercería de mejor derecho, por lo que la ejecución de la hipoteca determinará, conforme a los principios registrales de prioridad y legitimación (art. 17 y 38 de LH), la cancelación de toda carga posterior y no preferente y entre ellas las anotaciones cuestionadas —Resolución de 12 de noviembre de 1998 reitera doctrina anterior—. Deniega la cancelación de una anotación de embargo, a cuyo titular de fecha anterior le fue notificada la existencia del procedimiento.
- Resolución de 29 de abril de 1988. La anotación de embargo por créditos salariales no cancela asientos anteriores por la falta de notificación a sus titulares. La necesidad de notificación se fundamenta no sólo en el derecho constitucional a la tutela judicial, garantía jurisdiccional de los derechos del artículo 24 de la Constitución Española, sino también en los principios de prioridad y tracto (art. 1.720 LH), en los artículos 1.490, derogado, de la Ley de Enjuiciamiento Civil; 131 de la Ley Hipotecaria y 225, 233 del Reglamento Hipotecario —Resolución de 29 de noviembre de 2000—. No admite la cancelación ordenada en mandamiento dictado por el Juzgado de lo Social respecto de varias anotaciones de embargo de fecha anterior.

B) CRÉDITOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

La Seguridad Social goza de la potestad de recaudación ejecutiva de las Haciendas Públicas, así se regula en el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social de 11 de octubre de 1991, modificado el 4 de junio de 1999, que había sido ya modificado por Real Decreto de 6 de octubre de 1995. El régimen jurídico de los derechos de prelación resulta de los artículos 29 y 30 del Reglamento. Hoy artículo 48, número 1 y 3 del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social de 11 de junio de 2004. El número 1 del artículo 30 dispone: «Los créditos por cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta y, en su caso, los recargos e intereses que sobre tales créditos procedan, gozan, respecto de la totalidad de los mismos, de igual preferencia que los créditos a que se refiere el apartado primero del artículo 1.924 del Código Civil.

Los demás créditos de la Seguridad Social gozan del mismo orden de prelación establecido en el apartado segundo, párrafo E) del artículo 1.924 del Código Civil.

Como vemos, el artículo 48 actual, antiguo 30, distingue dos clases de créditos: los créditos por cuotas de la Seguridad Social, conceptos de recaudación conjunta y los recargos e intereses que procedan, que el Consejo de Estado les reconoce el mismo rango o preferencia del artículo 71 de la Ley General Tributaria, es decir, la prelación general de los créditos tributarios. Los demás créditos de la Seguridad Social gozan de inferior prelación (Dic-tamen citado del Consejo de Estado de 22 de enero de 1992).

En cuanto a los créditos de la Seguridad Social contra el concursado, dispone el repetido precepto que tendrán la preferencia que corresponda en aplicación de la Ley 22/2003 de 9 de julio.

En el artículo 50 se regula el procedimiento recaudatorio y en relación con el deudor de la Seguridad Social declarado en concurso.

C) CONCURRENCIA CONCURSAL

La Ley 22/2003, de 9 de julio, somete los créditos tributarios a lo establecido en la Legislación Concursal (núm. 2 del art. 78 de la Ley Foral 2/2005, de 10 de marzo).

Diferente redacción tiene el artículo 77.2 de la LGT, de 17 de diciembre de 2003: «en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecta el convenio quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal de 9 de julio de 2003».

Es primordial destacar el derecho de abstención en los procesos concursales a favor de la Hacienda Pública —sólo a favor de los acreedores privilegiados—. No obstante, ésta podrá suscribir los acuerdos o convenios previstos en la Legislación Concursal (art. 168, núm. 4 de la Norma Foral 2005 y art. 164, núm. 4 de la LGT de 2003). Supera la antigua limitación para transigir, acuerdo en Consejo de Ministros, por Decreto. El convenio será autorizado por el órgano competente de la Administración Tributaria.

Ejemplo relativo al Registro es que una vez practicada la anotación del concurso (art. 24 LC), no podrán anotarse otros embargos o secuestros posteriores a la declaración de concurso que los acordados por el Juez de éste, salvo lo establecido en el apartado 1 del artículo 55, sobre continuación de procedimientos administrativos anteriores a la fecha de declaración del concurso.

Los principios de universalidad de la masa activa del concurso (art. 76 LC), eficacia, rapidez, simplicidad, son característicos del procedimiento, conforme declara la Exposición de Motivos.

La Ley se inspira también en los principios de legalidad, tanto respecto a la integración de los créditos en la masa pasiva, como en cuanto que no admite ningún privilegio o preferencia, que no esté reconocido en esta Ley, y el de tutela judicial en el procedimiento.

Los créditos privilegiados se clasifican (art. 89-1) en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes, derechos o créditos; y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor.

Pertenecen al primer grupo, es decir, disfrutan de privilegio especial (art. 90), los créditos garantizados con hipoteca sobre los bienes hipotecarios, y los créditos con determinadas garantías reales, pacto de reserva de dominio, prohibición de disponer o condición resolutoria (art. 90).

Para que dichos créditos, añade el artículo 90, puedan ser clasificados de privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en la legislación para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores.

El privilegio especial otorga preferencia respecto del producto de la enajenación de los bienes a ellos sujetos.

Principio de prevalencia de las causas de preferencia especiales sobre las causas de preferencia generales.

El privilegio general tiene preferencia de cobro sobre los créditos denominados subordinados, que se hacen efectivos en último lugar.

Son créditos con privilegio general (art. 91):

1. Los créditos por salarios que no tengan reconocido privilegio especial, con el límite de cuantía que se determina en el texto legal.
2. Las retenciones tributarias y créditos de la Seguridad Social debidos por el concursado.
3. Los créditos tributarios y demás de derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial... hasta el 50 por 100 de su importe.

El aumento del número y cuantía de los créditos privilegiados tiene consecuencias perjudiciales para los créditos denominados subordinados, en cuanto reducen las posibilidades de cobro en los procedimientos concursales.

La norma foral de 2005 regula la concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos singulares de ejecución o procedimientos concursales. Considera preferente el procedimiento o proceso más antiguo, y el procedimiento de apremio cuya providencia se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Por último, debemos tener en cuenta en esta materia el Reglamento 1364/2000, de 29 de mayo, sobre procedimiento de insolvencia, que aborda la dimensión internacional de los procedimientos concursales de los deudores establecidos en la Comunidad Europea. Dicho reglamento crea un marco legal uniforme en materia de derecho concursal dentro de Europa.

Por su naturaleza de reglamento comunitario es directamente aplicable en cada Estado miembro, sin necesidad de transposición nacional. La Ley Concursal contiene algunas normas de derecho internacional privado sobre esta materia, que siguen el modelo del Reglamento de 2000 sobre procedimiento de insolvencia.

LAS AFECCIONES LEGALES Y LA AFECCIÓN LEGAL TRIBUTARIA

Las afecciones legales son garantías de determinados créditos que, por ley, vinculan los bienes transmitidos al cumplimiento de la obligación derivada de la transmisión.

La afección legal tributaria vincula el bien transmitido al cumplimiento de la obligación tributaria, en consecuencia, es una de las formas de garantía del crédito tributario.

Merecen citarse entre las afecciones legales no tributarias:

- A) *La afección del piso o local* al pago a favor de la Comunidad por los gastos generales en PH regulada por el párrafo 2.º del artículo 9.1.e) de la Ley de PH de 21 de julio 1960, modificada el 6 de abril de 1999, que hace responsable al adquirente de la vivienda o local en PH de las cantidades adeudadas a la comunidad por los gastos generales del titular anterior, hasta el límite de la anualidad en la cual tenga lugar la obligación y al año natural inmediato anterior (cómputo conforme a la redacción vigente: fecha de adquisición de la finca). Se trata de una garantía real a favor de la comunidad que obliga *ob rem* por razón de la totalidad de la finca, es decir, una obligación conexa al derecho real principal en garantía del débito común. La DGRN en Resoluciones de 9 de febrero de 1987 y 15 de enero de 1997 declara que se vulneraría el derecho a la tutela judicial si se reclaman cantidades y ejecuta (el mismo fundamento de los créditos salariales) sin citación del titular registral, convirtiendo la afección del artículo 9.1 de la Ley de PH en un gravamen oculto. Si el piso o local hubiera pasado a poder de un tercero en el momento de interponer la demanda, debe dirigirse ésta contra él, e igualmente contra los titulares de cargas ya registradas.
- Demanda o al menos, requerimiento de pago, al adquirente del piso y titulares de cargas y anotaciones anteriores (conforme a los principios de legitimación procesal y tracto sucesivo).
- Cancelación de anotación de demanda si falta la tercería de mejor derecho y cancelación de la anotación de embargo, pues el artículo 134 LH no establece esta excepción. DÍAZ FRAILE, RUIZ RICO,

FERNÁNDEZ GALBIS, VALLE MUÑOZ, analizan los efectos de dicha anotación y su cancelación.

- B) *Las afecciones en urbanismo* para garantizar los gastos de urbanización, artículos 19 y 20 del Real Decreto 1093/1997 de julio. Afección al saldo de la cuenta de liquidación definitiva, pero deberá constar el importe de la liquidación provisional. Prelación del Estado en cuanto a los créditos del artículo 73 LGT, vencidos y no satisfechos que constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la práctica de la afección.

A los créditos salariales no se les reconoce ninguna preferencia, por lo que los trabajadores deberán soportar los gastos de urbanización. Pregunta, ¿puede el Reglamento de 1997 establecer un orden de prelaciones en pugna con el artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores?

Se permite que en el proyecto pueda establecerse que la afección no surta efectos respecto a los acreedores hipotecarios posteriores con el fin de facilitar la financiación de las obras de urbanización (sobre esta materia, ver J. M. GARCÍA GARCÍA, *Derecho Inmobiliario Registral o Hipotecario*, 1999).

- C) *Afección por gastos en el derecho y aprovechamiento por turnos*. Artículo 14.1 de la Ley 42 de 15 de diciembre de 1998, sobre derecho de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles. Responsabilidad de las dos últimas cuotas de los gastos comunes a partir del momento de la reclamación al inscribir la primera transmisión, que se hace constar por nota marginal.

AFECCIÓN LEGAL TRIBUTARIA

La afección legal tributaria o afección de bienes, como se ha dicho, es una de las garantías legales del crédito tributario, artículo 80 de la Norma Foral de 2005 y 79 LGT (2003), que vincula el bien transmitido al cumplimiento de la obligación tributaria. Los adquirentes de bienes afectos por disposición legal al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria si la deuda no se paga (art. 80).

Garantiza el derecho de afección los créditos vencidos, aunque estén pendientes de liquidación, referentes a los tributos que graven la transmisión, adquisición o importación de bienes (art. 74 LGT).

Esta garantía, según algún autor, aparece en nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 26 de la Ley y 56 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947. Sin embargo, hay sentencias del año 1936 y anteriores, por lo que su existencia debe datarse en la legislación del Impuesto de Derechos Reales de 1927, 1932 y textos sucesivos.

La afección es garantía independiente y distinta de la H. legal, la sentencia (TS SL de 9 de marzo de 1933) sostiene que el Impuesto de Derechos Reales no podía estar incluido en la H. Legal por no ser de devengo periódico.

En cuanto a su naturaleza. Sin gran precisión técnica, el TS considera la afección de bienes como «derecho real administrativo» de garantía ejercitable, mediante un procedimiento administrativo de naturaleza subsidiaria (sujeto a limitaciones). JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA (*Código de Legislación Hipotecaria y del Registro Mercantil*, 1986, pág. 740) afirma que esta garantía guarda cierto parecido a las obligaciones *propter rem*, pero diferenciándose de las mismas, porque el sujeto pasivo no se libera de su obligación tributaria, transmitiendo el bien.

Discrepo de esta opinión porque si bien es cierto que el sujeto pasivo (el deudor de la obligación), no se libera de la obligación de pago que garantiza la afección, los sucesivos adquirentes sí se liberan, que no son sujetos pasivos sino responsables subsidiarios.

El adquirente, tercer poseedor, se libera de responsabilidad por la transmisión o entrega del bien (en este sentido, ROSA LÓPEZ GIL, *B Cole Re*, núm. 93).

Lo fundamental es que el bien queda sujeto al cumplimiento de la obligación, cualquiera que sea su poseedor, efecto real, pero los terceros poseedores, responsables subsidiarios, sí se liberan.

En mi opinión, puede asumirse la teoría formulada magistralmente por el antiguo profesor de Derecho Civil de Roma, F. SANTORO PASSARELLI («Doctrinas Generales del Derecho Civil», en *Revista de Derecho Privado*, 1964, págs. 83 y 55). «En la categoría de las relaciones obligatorias, expone el docto profesor, deben incluirse por su estructura algunas relaciones ordinariamente consideradas como intermedias entre las relaciones reales y las obligatorias, como son las “cargas reales”. En este caso, pasivamente *ob rem* o ambulatorias. Como el objeto de la afección tributaria es una conducta y precisamente una prestación de dar el pago, nos encontramos en presencia de una relación de estructura no real sino obligatoria».

La carga real se caracteriza porque la posición pasiva de la relación depende de la posición activa del sujeto: la relación real (adquisición) que tiene por objeto la cosa gravada con la carga.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 14 de octubre de 1996, así califica la afección de «carga real», de índole fiscal sobre la finca. (Para un conocimiento más extenso, ver BIONDI, «Oneri reali ed obbligazioni *propter rem*», en *Foro Padano*, 1953).

Son características de la afección:

- a) La responsabilidad dimana de la adquisición del bien. Es una obligación que tiene como nota común con los derechos reales la tipicidad

legal, reducida a los casos previstos por la ley, por ser obligación accesoria al derecho real (transmisión).

- b) El tercer poseedor, en la carga real o en la obligación pasiva *ob rem* se libera del deber de pago, prestación de la obligación mediante el abandono de la cosa (MESSINEO, *La renunzia al fondo servente*) y la novación en el pago de la deuda, de carácter subsidiario, se verifica automáticamente con la transmisión del bien, que es la cosa gravada con la carga, dependiente de la relación real, pues el destinatario de la afección o carga real es el adquirente.
- c) Son figuras excepcionales justificados por estar al servicio de un interés público, los tributos o contribuciones territoriales.
- d) La responsabilidad queda limitada al valor del bien. La STS de 9 de abril de 2003, así lo dice: «el adquirente responde con los bienes afectos y sólo con ellos; la responsabilidad se limita al valor del bien afecto». No hay responsabilidad (CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero, Parte General*, Madrid, 2002), en caso de transmisión del bien afecto, a menos que se haya iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad. (SSTS de 1 de febrero de 1999, 2 de octubre de 1997, 12 de junio de 1996, 12 de marzo de 1997 y 19 de julio de 2002).
- e) La responsabilidad es subsidiaria (cuando la Hacienda no ha podido cobrar del sujeto pasivo), quiere decir que «si la deuda no se paga»; si el deudor principal (sujeto pasivo) no paga y es declarado fallido, se precisa el inicio de un nuevo procedimiento contra el adquirente por derivación de responsabilidad (posición del adquirente subsidiario de la deuda principal).

Son responsables subsidiarios de la deuda tributaria, los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria (art. 43 de LGT 2003; art. 42 de la Norma Foral 2005).

Hoy, promulgadas la LGT de 2003 y la Norma Foral 2005, no existen todas las dudas que había sobre la necesidad de derivación de la acción de responsabilidad contra el responsable subsidiario. Así lo exigió la DGTRN en Resolución de 2 de febrero de 1999, deber de notificación al responsable subsidiario por cumplimiento de tracto registral y salvaguardia judicial.

La derivación de la acción administrativa que exige el pago de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones a los responsables subsidiarios, se efectúa de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 180 y 181 de la Norma Foral. En el caso de responsabilidad subsidiaria requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal de los responsables solidarios (art. 40 de la Norma Foral; art. 41 LGT). La Administración dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario, puesta a dis-

posición del expediente, con el contenido previsto, y en el artículo 179 de la Norma Foral (arts. 176 y 181 LGT). La responsabilidad no es automática (TS 14 de octubre de 1996), la Administración, como ya se ha dicho, dictará acto de declaración de responsabilidad. La notificación al responsable subsidiario es preceptiva y recurrible como tal acto administrativo con independencia.

Señalamiento del plazo para efectuar el pago en período voluntario. Si el responsable no paga en dicho plazo, la deuda le será exigible por el procedimiento de apremio (art. 179 de la Norma Foral). Con anterioridad a esta declaración, la Administración podrá acordar las medidas cautelares del artículo 8.1 de esta Ley (art. 41 LGT). (Entre ellas, el embargo preventivo, prohibición de enajenar o disponer del bien.)

Respecto a la cuantía de la deuda, la responsabilidad alcanzará el pago de la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago sin realizar el ingreso, se iniciará el proceso ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. Salvo excepciones, la responsabilidad no alcanzará a las sanciones (art. 41.h LGT, 40 de la Norma Foral y art. 58 de la vigente LGT de 2003).

Las sanciones, por ser personales, serán intransmisibles, no responde el responsable subsidiario; y habida cuenta también del principio del personalidad de la pena (art. 25 de la Constitución).

Sólo responderá el responsable subsidiario de las sanciones, intereses y costas en la medida que le sean imputables.

En cuanto a la prescripción. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria (art. 68 LGT). La interrupción se extiende a las demás obligaciones.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará *dies a quo*, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios (art. 68 de la Norma Foral). De este modo, las anteriores dudas después desaparecen sobre el *dies a quo*, a favor del tercer adquirente; si era el día inicial el momento de la transmisión sujeta al impuesto o el de su adquisición, por existir otras transmisiones intermedias.

Límite de la responsabilidad. La responsabilidad, en todo caso, queda limitada al valor del bien, por razón de cantidades liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven las transmisiones, cualquiera que sea poseedor («carga real»), salvo que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral (art. 79 LGT, art. 80 de la Norma Foral).

Cuando la ley concede un beneficio fiscal, la Administración girará liquidación caucional por el importe que había debido girarse de no mediado el beneficio, haciéndose constar por Nota Marginal de Afección. Es el único supuesto en que se determina la cantidad de la responsabilidad. Pero ésta se

fija provisionalmente, después si resulta por comprobación un importe superior, se hará constar este importe superior en la nota marginal.

Por lo demás, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (nota de afección genérica) y AJD con el sistema imperante de autoliquidaciones, la única cantidad que se hace constar es la pagada, precisamente la que ya no vuelve a pagarse. La cantidad que menos interesa. Un planteamiento jurídico poco razonable.

En consecuencia, la responsabilidad de los adquirentes es totalmente indeterminada. El único límite es el valor de la finca.

La seguridad jurídica y los principios hipotecarios son completamente conculcados.

Así, Boletín del Colegio, número 60, 2000. Nota Marginal de Afección Fiscal (BERNAL QUIRÓS, J. J. CASCIARO, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *Libro Homenaje a López Medel*, Tomo II). Tanto en Transmisiones Patrimoniales como en AJD, también en las sucesiones y donaciones (art. 113 de la Norma Foral de 2001 de Sucesiones; art. 122 de la Norma Foral de 2001 de Impuesto de Transmisiones).

Siguiendo a BAS: La carga real que supone la afección sólo desaparece ante el titular del dominio, según el Registro, que tenga la condición de tercero (sentencia de 29 de mayo de 1936), frente al titular de cualquier otro derecho no desaparece, sino que se «posterga». Ese tercero es el que adquiere un derecho, a título oneroso, de buena fe, de persona que lo tenga inscrito y que, a su vez, lo inscribe en el Registro (art. 34 LH).

«No se considera protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente su afección» (art. 5 del Texto Refundido, ITP y AJD).

La afección se hará constar por los Notarios por medio de la oportuna advertencia.

Los responsables, tanto en LGT, artículo 41 LGT y artículo 40 de la Norma Foral, tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil. Ver artículos 1.158, 1.145, 1.838 y 1.844.

El Fundamento Jurídico directo no es, como algún autor ha señalado, el enriquecimiento injusto, sino la obligación de reembolsar a quien paga por cuenta del deudor, conforme a los preceptos del Código Civil citados.

LA NOTA DE AFECCIÓN

Casos:

1. Autoliquidación (ya visto).
2. Desmembración de dominio.

Pago de la liquidación que a la extinción del usufructo hará constar la Oficina Liquidadora, la que posiblemente proceda según las bases y tipos al momento de la constitución.

3. Otros supuestos de nota son los beneficios fiscales condicionados (art. 37 RGR) y las notas previstas en TP y AJD en garantía de liquidaciones futuras, condicionales suspensivas y en general aquellas liquidaciones cuya eficacia se encuentra suspendida.

El cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito, para el caso de no cumplirse en el plazo señalado por la ley el requisito exigido en ella.

Si no consta en las notas de la Oficina Liquidadora, los Registros practicarán de oficio la Nota Marginal.

La naturaleza jurídica de la nota es confusa, entre sus principales efectos, R. de TEAC de 14 de diciembre de 1988, destaca que no es constitutiva de la garantía de la Hacienda Pública, sino que tiene únicamente carácter informativo, en cuanto advierte de la vinculación de los bienes, al cumplimiento de las obligaciones fiscales, y lo que es más importante, enervamiento de la fe pública registral.

Como garantía indeterminada es contraria a los principios registrales y recibe por ello duras críticas.

Su duración es de cinco años, Hacienda Pública Estatal, salvo beneficios fiscales y desmembración de dominio.

En el ámbito foral son tres años desde la fecha de presentación de la declaración a que se refiere el artículo 105 del Reglamento (4 n del art. 122 Rto.) en Transmisiones Patrimoniales. Y tres años desde su fecha (4 art. 113) en Sucesiones.

La duración de la nota ha sido siempre independiente del plazo de prescripción, porque la nota se practica al inscribir, sin tener en cuenta la fecha de devengo del impuesto. Y, por lógica, la garantía no debiera durar más que la deuda.

Su cancelación se produce (ver RDGRN de 21 de enero de 2002): por pago o transcurso del plazo de caducidad, consentimiento de la Hacienda Pública o resolución judicial que ordene la cancelación.

Por otra parte, atendiendo estrictamente a consideraciones tabulares, la nota marginal como asiento accesorio, puede sostenerse que procede su cancelación si el asiento principal al que acompaña se llega a cancelar. En efecto, la LEC no salva de la cancelación de asientos posteriores estas notas, y la doctrina parece inclinarse a favor de la cancelación.

MEDIDAS CAUTELARES

Los artículos 81 de la Ley General Tributaria y de la Norma Foral nos aproximan a la noción de medida cautelar: «para asegurar el cobro de la

deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado».

CARACTERÍSTICAS

1. Son temporales y transitorias. Sus efectos terminan en el plazo de seis meses desde su adopción, ampliable mediante acuerdo motivado por plazo máximo de seis meses. Pueden convertirse en embargos, en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, con efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar primitiva.
2. Son provisionales. En cuanto cesarán cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron la adopción.
3. Son condicionadas y susceptibles de modificación, subordinadas al procedimiento tributario. Pueden sustituirse por otra garantía. Pensemos en los casos de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda (art. 82 LGT, párrafo 2), medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en el párrafo anterior (una de ellas la hipoteca), a solicitud del obligado tributario. En este supuesto no será de aplicación la duración de la medida por el plazo de seis meses.
4. Son medidas complementarias de los procedimientos tributarios y, en su caso, judiciales; carecen de independencia procesal.
5. Son susceptibles de alzamiento en la forma prevista en la Ley, cuando el obligado tributario presente aval solidario de entidad de crédito o certificado de seguro de caución (caución sustitutoria).
6. Son proporcionales al daño que se pretende evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán las que puedan producir perjuicio de difícil o imposible reparación.
7. Garantizan deudas tributarias vencidas (sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1986, que luego veremos).
8. Tipicidad legal: cualquier otra legalmente prevista (d) artículo 81.
9. Son de oficio, a diferencia de las judiciales. «La Administración podrá acordar», pero téngase en cuenta que la Administración Tributaria es el acreedor, es decir, es parte, por lo que puede considerarse mixta, de oficio, y a instancia y por orden del acreedor.
10. Se anticipan a la ejecución. Podrán hacerse efectivas en cualquier momento del procedimiento (¿acordadas?) anteriores o simultáneamente al procedimiento, pero nunca una vez finalizado el procedimiento.

11. Son motivadas. Deben fundarse en indicios racionales que puedan suponer peligro para el cobro.
12. Su finalidad es aseguratoria del cobro de la deuda tributaria, que puede verse frustrado o gravemente dificultado.
13. Las medidas cautelares deben, según la jurisprudencia, cumplir también con el requisito de la homogeneidad, es decir, no cabe adoptarlas si producen consecuencias que nunca habrían de derivarse de la resolución final.

MEDIDAS CAUTELARES DE EFICACIA REGISTRAL

- A) La anotación P de prohibición de enajenar, gravar o disponer. Su efecto fundamental es que produce cierre registral temporalmente durante la sustanciación del procedimiento. Estas prohibiciones y su anotación decretadas por la Administración, en cuanto limitan el dominio, tienen carácter excepcional.
- B) La anotación preventiva del embargo preventivo. Este es el nombre redundante de la anotación que pasamos a estudiar. El embargo, como se sabe, puede ser ejecutivo o preventivo. El ejecutivo se adopta una vez que se ha obtenido sentencia ejecutoria de condena del demandado, mientras que el preventivo es una medida cautelar que se hace efectiva con anterioridad a la finalización del proceso principal o procedimiento administrativo (J. C. ERDOZAIN LÓPEZ, *Anotación preventiva de embargo, prelación de créditos y transmisiones a terceros*, E. Aranzadi, 1998).

El embargo preventivo, según el Diccionario de la Lengua Española, preventivo es sinónimo de anticipado, por si acaso; y su anotación es la medida cautelar que mediante el instrumento de la anotación P en el Registro, afectando el inmueble al procedimiento tributario, asegura el cobro de la deuda. Su carácter urgente ha sido destacado por la DGRN en Resolución de 23 de junio de 2000, señalando límites a la calificación registral, doctrina, en mi opinión criticable, pues la urgencia no puede dispensar del cumplimiento de las normas jurídicas. En la jurisdicción civil tiene la misma finalidad de garantía de cumplimiento de la sentencia condenatoria, una prestación pecuniaria (MOLINA, «Consideraciones en torno al embargo preventivo», en *RDP*, 1955).

En el ámbito tributario, el embargo preventivo reúne todas las características expuestas de las medidas cautelares fiscales. Como tal garantía refuerza el derecho de la Hacienda.

Su eficacia no es constitutiva. Se limita como en el embargo ejecutivo (art. 44 LH), a los créditos posteriores a la anotación. Este es el criterio que sostiene, con alguna excepción, el TS y la DGRN.

Con palabras de la Exposición de Motivos de la primitiva Ley Hipotecaria de 1861: «Las anotaciones de embargo se limitan a asegurar las consecuencias del juicio».

La anotación hace que el embargo sea oponible a los terceros en la doctrina procesal. PLAZA, al estudiar el embargo preventivo, señala que su finalidad es la de limitar en mayor o menor grado las facultades de disposición del titular de un bien o determinados bienes con el fin de que no se frustre el resultado de un proceso de cognición o ejecución. De este modo, se traba el inmueble del demandado, futuro o presente.

A diferencia de la LEC, artículo 721 y LRJCA de 13 de julio de 1998, en que la anotación se ordena a instancia de parte, la anotación cautelar tributaria es de oficio, ya se dijo, pero obsérvese que la Administración es el acreedor, en definitiva, parte.

La práctica de la anotación debe acomodarse a los principios hipotecarios, en especial prioridad y tracto sucesivo (art. 20 LH).

La medida cautelar debe tener como objeto deudas vencidas. El Tribunal Constitucional, en sentencia de 31 de enero de 1986, rechaza que se puedan adoptar medidas de aseguramiento concretas y específicas, individualmente determinadas ante obligaciones tributarias no vencidas, que es tanto como decir ante deudas tributarias no devengadas, exigencia coincidente con lo establecido para el aseguramiento de obligaciones de índole privada.

La obligación ha de estar vencida y el tributo devengado. Se halle el tributo liquidado o no, la liquidación determinará el *quantum*. Continúa la sentencia que no cabe el aseguramiento provisional por obligaciones no vencidas y sin audiencia al obligado (art. 149.1.18 de la Constitución Española).

No requieren liquidación: las afecciones legales ni la anotación cautelar. Quiere decirse que las deudas tributarias sin necesidad de liquidación previa pueden garantizarse mediante afección legal o medida cautelar.

La anotación, conforme a la normativa vigente, precisa de la notificación al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción (art. 81-1).

La RDGRN de 23 de junio de 2000, anterior a la vigente LGT de 2003, aborda el tema de la declaración de responsabilidad subsidiaria y notificación del acuerdo de derivación de la acción administrativa. Hoy, cuestiones fuera de debate, por estar resueltas en los textos legales vigentes.

Por lo demás, debe reiterarse que la persona contra la que se dirija el procedimiento sea el titular registral (tracto sucesivo, art. 20), y los inmuebles anotados pueden ser enajenados) subordinados siempre al resultado del procedimiento.

La anotación P cautelar puede convertirse en A de embargo, en el procedimiento de apremio, que surtirá efectos desde la fecha de adopción del embargo cautelar.

APÉNDICE

Se transcriben los siguientes artículos del Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, publicado en el *BOE* el día 2 de septiembre de 2005, referentes a esta materia.

Artículo 64. Derecho de prelación

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda Pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercera de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda Pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

2. Cuando en los mencionados Registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda Pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.

Artículo 65. Hipoteca legal tácita

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en periodo voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate.

2. 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 obligado al pago.

3. En orden a la ejecución de la hipoteca legal tácita se aplicará el artículo 74.4.

Artículo 66. Otras hipotecas y derechos reales en garantía de los créditos de la Hacienda Pública

1. Para tener igual preferencia que la indicada en el artículo anterior, por débitos anteriores a los expresados en el apartado 1 o por mayor cantidad de la que de éste resulta, podrá constituirse voluntariamente por el deudor o ser exigida por la Hacienda Pública la constitución de hipoteca especial. Esta hipoteca surtirá efecto desde la fecha en que quede inscrita, de conformidad con lo establecido en el artículo 145 de la Ley Hipotecaria.

2. En relación con otras deudas se podrá constituir voluntariamente, como garantía en favor de la Hacienda Pública, en los casos de aplazamiento y fraccionamiento o en los demás supuestos previstos en la normativa que resulte de la aplicación, hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento de la posesión o cualquier otro derecho real de garantía.

3. Si la garantía se hubiese constituido unilateralmente, su aceptación se haría por el órgano competente mediante documento administrativo, cuyo contenido se haría constar en el Registro correspondiente.

Con carácter previo se podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la suficiencia de la garantía.

La Hacienda Pública, en su caso, autorizará la cancelación de la garantía en la misma forma establecida para la aceptación.

4. La ejecución de estas garantías se efectuará conforme a lo establecido en el artículo 74.

Artículo 67. Afección y retención de bienes

1. Para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al Registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.

2. El derecho de retención se ejercerá por los órganos a los que se hayan presentado o entregado las mercancías.

Artículo 77. Concurrencia de embargos

1. Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectua-

do en el curso de este último es el más antiguo. A estos efectos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. Cuando sobre los bienes embargados por la Hacienda Pública o sobre los que se hubieran constituido garantías a favor de ésta existan derechos inscritos o anotados con anterioridad a favor de otros acreedores, podrá aquélla subrogarse en dichos derechos mediante el abono a los acreedores del importe de sus créditos cuando estos sean sustancialmente inferiores al producto que previsiblemente pueda obtener la Hacienda Pública de la enajenación de los bienes. Para ejercer esta subrogación, el órgano de recaudación que tramite el procedimiento de apremio formulará la correspondiente propuesta, que deberá ser autorizada por el órgano competente.

Las cantidades abonadas por ese concepto tendrán el carácter de costas del procedimiento, a cuyo pago se aplicarán con carácter preferente las cantidades que la Hacienda Pública obtenga de la enajenación forzosa del bien embargado.

3. Cuando los bienes embargados sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa, se paralizarán las actuaciones de ejecución de los bienes afectados y se deberá comunicar a la Administración expropiante el embargo de los pagos a realizar al expropiado. A efectos de continuar o no el procedimiento ejecutivo respecto de otros bienes del obligado al pago, se considerará realizado el embargo por el precio firme del bien expropiado. Cuando el precio no sea firme, se considerará realizado el embargo por la parte en que exista acuerdo y, de no haberlo, por el precio ofrecido por la Administración expropiante.

Artículo 83. Embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre éstos

1. El embargo de bienes inmuebles y derechos sobre éstos se efectuará mediante diligencia, que especificará las circunstancias siguientes:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa del titular y, en su caso, del poseedor de la finca embargada, número de identificación fiscal de ambos y cuantos datos puedan contribuir a su identificación.
- b) Si se trata de fincas rústicas: naturaleza y nombre de dicha finca, término municipal donde radique y situación según se nombre en la localidad, linderos, superficie y cabida, e identificación registral y catastral, si constan.
- c) Si se trata de fincas urbanas: localidad, calle y número, locales y pisos de que se componen, superficie e identificación registral y catastral, si constan.

- d) Derechos del obligado al pago sobre los inmuebles embargados.
- e) Importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas, con la advertencia de que podrá extenderse a los intereses que puedan devengarse hasta que concluya la ejecución y a las costas de ésta.
- f) Advertencia de que se tomará anotación preventiva del embargo en el Registro de la Propiedad a favor del Estado o, en su caso, de la entidad u organismo titular del crédito que motiva la ejecución.
- g) De constar fehacientemente, estado civil y régimen económico del matrimonio.

2. En el momento de notificarse la diligencia de embargo, según lo dispuesto en el artículo 76, se requerirán los títulos de propiedad a los titulares de los bienes o derechos.

3. Si debiera practicarse deslinde, el órgano de recaudación competente podrá optar por el nombramiento de un funcionario técnico adscrito a dicho órgano o por la contratación de los servicios de empresas especializadas. En ambos casos, el deslinde se realizará en el plazo de quince días.

Artículo 84. Anotación preventiva en el Registro de la Propiedad de los embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre éstos

1. La Administración solicitará que se practique anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles y derechos sobre éstos en el Registro de la Propiedad que corresponda.

2. A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al Registrador con sujeción a lo dispuesto en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos siguientes, en el que se solicitará, además, que se libere certificación de las cargas que figuren en el Registro sobre cada finca, con expresión detallada de aquéllas y de sus titulares, con inclusión en la certificación del propietario de la finca en ese momento y de su domicilio.

A la vista de tal certificación, se comprobará que se han efectuado todas las notificaciones exigidas por la normativa. En su defecto, se procederá a practicarlas.

3. Si la liquidación apremiada se refiere a tributos sin cuyo previo pago no pudiese inscribirse en el Registro el acto o negocio jurídico que la originó, al llegar el procedimiento a la fase de embargo se procederá de la forma siguiente:

- a) El órgano de recaudación que tramite el expediente propondrá el aplazamiento del pago de dicha liquidación al órgano competente para resolverlo a los solos efectos de la inscripción de los bienes y de la anotación preventiva de su embargo a favor de la Hacienda Pública. El acuerdo de aplazamiento se haría constar en los documentos que hubiesen determinado la liquidación del tributo y por virtud de los cuales deba practicarse la inscripción en el Registro.
- b) Dichos documentos y el mandamiento de anotación preventiva de embargo serán presentados al Registrador de la Propiedad, el cual, una vez practicada la inscripción del derecho del obligado al pago con la mención de que el pago de la liquidación queda aplazado, procederá de forma inmediata a anotar el embargo.
- c) Si la liquidación del tributo se practicó sobre documentos que no pudieran ser objeto de inscripción por ser copias no auténticas de los originales o matrices, se solicitará de los notarios o funcionarios que hubieran autorizado aquellos documentos la expedición de copia auténtica en la cual se consignará el acuerdo de aplazamiento.
- d) Cuando se produzca la enajenación de los bienes embargados, el precio obtenido se aplicará a pagar la liquidación y demás responsabilidades que procedan, incluidos los intereses de demora que puedan devengarse hasta que concluya la ejecución y a las costas de ésta. El documento acreditativo de dicha aplicación será presentado en el Registro y producirá la cancelación del embargo y de las notas de aplazamiento. En el documento público de venta se harían constar tales extremos.

Si se acuerda la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública o al ente público acreedor, el documento acreditativo de la adjudicación producirá los mismos efectos que los indicados en el apartado anterior.

Artículo 85. Requisitos de los mandamientos para la anotación preventiva de los embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre éstos

Los mandamientos para la anotación preventiva de embargo contendrán:

- a) Certificación de la providencia de apremio y de la diligencia de embargo del inmueble o inmuebles de que se trate, con indicación de las personas o entidades a las que se ha notificado el embargo y el concepto en el que se les ha practicado dicha notificación.
- b) Descripción del derecho que tenga el obligado al pago sobre los bienes embargados.

- c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, en su caso, del poseedor de las fincas a las que se refiera la notificación.
- d) El importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda, e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas.
- e) Que la anotación deberá hacerse a favor del acreedor.
- f) Expresión de que la Administración no puede facilitar, en el momento de la expedición del mandamiento, más datos respecto de los bienes embargados que los contenidos en éste.

Artículo 86. Presentación de los mandamientos en el Registro de la Propiedad

1. Los mandamientos se presentarán por triplicado en los Registros de la Propiedad. Los Registradores devolverán en el acto uno de los ejemplares con nota de referencia al asiento de presentación del mandamiento, y otro, en su día, con la nota acreditativa de haber quedado extendida la anotación oportuna o de no haber podido practicarse, expresando detalladamente, en este caso, no sólo los defectos advertidos, sino también la forma y medio de subsanarlos. El tercer ejemplar del mandamiento quedará archivado en el Registro.

2. Si la finca o fincas no constasen inscritas o no fuese posible extender la anotación por defecto subsanable, se tomará razón del embargo y se haría constar así en la contestación al mandamiento.

3. La presentación de los mandamientos al Registro podrá efectuarse por fax o por medios telemáticos en la forma determinada por la normativa aplicable.

4. Cuando lo exijan las actuaciones del procedimiento de apremio, se presentará mandamiento en el que se solicite la prórroga de las anotaciones preventivas de embargo de acuerdo con lo dispuesto en la legislación hipotecaria.

Artículo 87. Incidencias en las anotaciones preventivas de embargo en el Registro de la Propiedad

1. En el caso de que los Registradores de la Propiedad devuelvan el mandamiento en el que manifiesten haber suspendido la anotación por defecto subsanable, se procederá a subsanarlo en el acto, si es posible, o en un momento posterior, dentro del plazo establecido en la legislación registral.

2. Con el fin de evitar la caducidad de la anotación efectuada por defectos subsanables establecida en la legislación hipotecaria, el órgano de recaudación competente solicitará, si es necesario, la prórroga que en aquélla se autoriza.

3. En caso de disconformidad con la decisión del Registrador, se trasladarán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de la interposición, si procede, de recurso contra la calificación registral.

Artículo 88. Contestaciones de los Registradores

1. Los Registradores de la Propiedad practicarán los asientos que procedan y expedirán las certificaciones que interesen al procedimiento ejecutivo dentro de los plazos establecidos en la legislación hipotecaria.

Al expediente de apremio quedarán unidas la contestación del Registrador de la Propiedad al mandamiento de anotación preventiva de embargo y la certificación relativa a las cargas y gravámenes que afecten a los inmuebles.

2. La Hacienda Pública podrá ejercitar las acciones civiles que la Ley autoriza para obtener la indemnización de daños y perjuicios a que pudiera dar lugar la dilación injustificada de los Registradores en la práctica de los servicios que les encomienda este reglamento.

3. Las dilaciones reiteradas que entorpezcan el procedimiento de recaudación serán comunicadas al Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su traslado a la Dirección General de los Registros y del Notariado a los efectos que procedan.

Artículo 110. Inscripción y cancelación de cargas

1. Los bienes inmuebles adjudicados a la Hacienda Pública serán inscritos en el Registro de la Propiedad en virtud de certificación expedida por el órgano de recaudación competente, en la que se harían constar las actuaciones del expediente y los datos necesarios para dicha inscripción, en cumplimiento de lo que dispone el artículo 26 del Reglamento Hipotecario, aprobado por el Decreto de 14 de febrero de 1947.

2. Asimismo, se expedirá mandamiento de cancelación de las cargas posteriores con relación a los créditos ejecutados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 175, regla 2.^a del reglamento citado.

Artículo 111. Escritura pública de venta y cancelación de cargas

1. El adjudicatario podrá solicitar expresamente en el acto de la adjudicación el otorgamiento de escritura pública de venta del inmueble.

Con carácter previo a dicho otorgamiento, se remitirá el expediente al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que emita el preceptivo informe en el plazo de cinco días desde la fecha de recepción del expediente de referencia. El órgano de recaudación competente dispondrá lo necesario para que se subsanen los defectos que se observen.

2. Una vez devuelto el expediente por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, con informe de haberse observado las formalidades legales en el procedimiento de apremio, deberán ser otorgadas las escrituras de venta de los inmuebles que hubieran sido enajenados dentro de los quince días siguientes, previa citación debidamente notificada a los obligados al pago o a sus representantes si los tuviesen.

Si no comparecieran a la citación, se otorgarán de oficio tales escrituras a favor de los adjudicatarios por el órgano competente, que actuará en sustitución del obligado al pago, haciéndose constar en ellas que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el Registro de la Propiedad a nombre de la Hacienda Pública.

3. Asimismo, se expedirá mandamiento de cancelación de las cargas posteriores con relación a los créditos ejecutados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 175, regla 2.^a del Reglamento Hipotecario.

Artículo 112. Levantamiento del embargo

1. Una vez cubiertos el débito, intereses y costas del procedimiento, el órgano de recaudación levantará el embargo sobre los bienes no enajenados y acordará su entrega al obligado al pago.

2. Si finalizados los procedimientos de enajenación y, en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, quedarán bienes muebles sin adjudicar, quedarán a disposición del obligado al pago.

JUAN ANTONIO LEYVA DE LEYVA
Registrador de la Propiedad