

Liquidación de anotaciones preventivas

SUMARIO: I. *Introducción*.—II. *Hecho imponible*: 1. Regulación. 2. Teorías. 3. Teoría monista del título.—4. Teoría monista del asiento registral.—5. Teoría dualista del hecho imponible.—6. Argumentos de la teoría dualista respecto a la necesidad del elemento asiento registral.—7. Argumentos de la teoría dualista respecto al elemento acto o título base del asiento.—8. Consecuencias prácticas de la teoría dualista.—III. *Supuestos de no sujeción*: 1. Primer supuesto de no sujeción.—2. Segundo supuesto de no sujeción.—3. Tercer supuesto de no sujeción.—4. Cuarto supuesto de no sujeción.—5. Quinto supuesto: cancelación de la anotación.—IV. *Supuestos de exención*: 1. Anotaciones exentas por el sujeto.—2. Anotaciones exentas atendiendo al objeto de la anotación.—3. Anotaciones exentas atendiendo al origen.—4. Caso de exención del número 13 del apartado 2 del artículo 101.—V. *Anotaciones preventivas sujetas que no gozan de exención*.

I

INTRODUCCIÓN

La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 ha creado el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, formando una unidad y a modo de complemento del de Transmisiones Patrimoniales, tomando sus diferentes conceptos impositivos de la legislación del Impuesto de Derechos Reales, de Timbre y Emisión de Valores Mobiliarios. Según la Exposición de Motivos de la citada norma, «incorpora la Ley a este impuesto el gravamen de determinados actos jurídicos que, por razón de su solemnidad o de su reflejo en la vida patrimonial, no debe quedar al margen de la tributación, y que, por el contrario, pueden completar el área de este impuesto».

Pues bien, entre los conceptos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, que completan el «área del impuesto de Transmisiones», figuran ahora las anotaciones preventivas, concepto ex-

traído del apartado 1.º del artículo 17 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (1), produciéndose en muchos aspectos, una nueva regulación de la liquidación de dichas anotaciones, que vamos a exponer desde nuestro punto de vista.

Las fuentes de aplicación a este concepto impositivo son los artículos correspondientes del texto refundido promulgado por Decreto de 6 de abril de 1967 (2), que sustituyen a los equivalentes de la Ley de Reforma de 1964 (3). En materia de presentación de documentos, plazo de presentación, Oficina competente, comprobación de valores, investigación, etc., se producen una serie de lagunas, al faltar una regulación directa de la cuestión. En su caso, y con las correspondientes adaptaciones, serán de aplicación los artículos del Reglamento de 15 de enero de 1959 (4).

II

HECHO IMPONIBLE

1. *Regulación.*—El texto refundido delimita el hecho imponible en su artículo 100, núms. 1 y 2.

El número 1 del artículo 100, en el apartado f), delimita *positivamente* el hecho imponible, al decir: «Están sujetas: ... Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos».

(1) El apartado 1 del artículo 17 del Reglamento decía así: «Las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar, cuando unas y otras deban practicarse en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil, en virtud de mandamientos judiciales dictados en asuntos civiles o criminales o por consecuencia de pactos o contratos, satisfarán el 0,75 por 100 del importe de la obligación que garanticen. No estarán sujetas al impuesto las anotaciones referentes a bienes especialmente hipotecados o dados en prenda a favor de la misma persona que solicita la anotación».

Para una evolución de la materia en los anteriores Reglamentos, ver el resumen que hace CHINCHILLA RUEDA en *Revista de Derecho Privado*, 1951 en «El concepto fiscal de anotación preventiva de embargo y la reforma tributaria de 1947», pág. 126.

(2) Artículos 100 y siguientes, aparte de las disposiciones generales.

(3) La Ley de Reforma de 11 de junio de 1964 declaró la sujeción de las anotaciones preventivas en el artículo 164, número 1, apartado f).

(4) Quisiera tratar en una segunda parte de este estudio toda esta cuestión procedimental o adjetiva, siempre que esta primera parte, que se refiere al aspecto de fondo de la liquidación, tenga un mínimo de aceptación, pues, en otro caso, sobra la segunda parte.

El número 2 del citado artículo completa la delimitación del hecho imponible en el aspecto *negativo*, pues dice: «No estarán sujetos al impuesto por este título los actos a que se refiere el número anterior cuando lo estén por los impuestos generales sobre las sucesiones, sobre el Tráfico de las Empresas o por los títulos primero y segundo de este libro, aunque gocen de exención».

2. *Teorías*.—Por vía de hipótesis, independientemente de su mayor o menor fundamento, expondremos tres teorías sobre la delimitación del hecho imponible de este concepto de anotaciones preventivas, que vamos a denominar así:

- a) Teoría monista del elemento *título*.
- b) Teoría monista del elemento *asiento registral*.
- c) Teoría dualista de los elementos *título y asiento*.

3. *Teoría monista del "título"*.—Es aquella teoría que delimita el hecho imponible atendiendo exclusivamente al acto que sirve de título o base a la futura anotación preventiva. Esta teoría prescinde del elemento asiento registral y se centra sólo en el elemento *título* o documento en que se ordena o solicita una anotación preventiva. Ejemplo: en vez de centrarse en la anotación preventiva de embargo, atiende al mandamiento por el que se ordena la anotación de embargo.

A la vista de la regulación del hecho imponible en el texto refundido, conviene preguntarse si en el caso que estudiamos el hecho imponible es, más que la anotación preventiva, el acto que sirve de título a una futura anotación preventiva. Antes de la reforma tributaria, lo había entendido así la antigua resolución del T. E. A. C. de 6 de diciembre de 1932, que dijo que «el mandamiento de embargo debe ser objeto de liquidación del impuesto de Derechos Reales». Apareciendo una clara consecuencia práctica de esta postura en la resolución del mismo Tribunal Económico de 1 de diciembre de 1942, en la que se lee: «el impuesto es exigible aunque las anotaciones de embargo no lleguen a practicarse». Con base en estas resoluciones, la práctica jurídica interpretaba el artículo 17 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, en el

sentido de que se debía liquidar el mandamiento aún antes de que se practicara la anotación preventiva (5).

Ya José MENÉNDEZ consideró que se trataba de una práctica viciosa (6). A mí también me lo parece. Y más ahora, con la creación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Y es que lo lógico es considerar el mandamiento y la resolución judicial que ordenan una anotación de embargo como concepto del impuesto de Actos Jurídicos Documentados por el concepto de *resolución judicial* [art. 100, 1, apartado a), texto refundido, y núm. 29 de la Tarifa, con el consiguiente pago del impuesto por empleo de efecto timbrado], pero no por anotación preventiva del núm. 36 de la Tarifa, cuando dicha anotación todavía no se ha practicado (7). La razón de ser el impuesto de Actos Jurídicos Documentados y la letra terminante del texto refundido, que veremos en las teorías siguientes, imponen la necesidad de reaccionar de nuevo contra esta teoría y práctica incorrecta.

(5) Aparte de las declaraciones de las resoluciones del T. E. A. C. citadas, todas, en general, al resolver problemas concretos de las anotaciones, parten de liquidaciones que se practicaron en relación con el mandamiento, en vez de sobre la anotación preventiva. Así, por ejemplo, resoluciones de 17 de abril de 1956 y de 17 de noviembre de 1959.

(6) En su estudio «Las anotaciones preventivas de embargo y el Impuesto de Derechos Reales, Convendría modificar el artículo 17, 1.º, del Reglamento del Impuesto», publicado en esta Revista, año 1956, págs. 381 y sigs., José MENÉNDEZ considera irregular la «práctica de las Oficinas Liquidadoras que, en presencia de un mandamiento judicial o administrativo, ordenando la extensión de una anotación preventiva de embargo, proceden a liquidar el documento, haciéndolo pasar después por el Registro para obtener la correspondiente operación tabular. Nos parece inadmisible—continúa—esta forma de proceder, porque a la vista del mandamiento, el Liquidador carece de base para hacer aplicación del párrafo 1.º del artículo 17 del Reglamento. Y ello es así porque del mandamiento sólo puede extraerse la certeza del embargo, pero nunca la de la anotación preventiva... Tal como están redactados los artículos 5 y 17 del Reglamento, aludiendo siempre como acto tributable a la anotación preventiva, contradice a los conceptos jurídicos y fiscales la liquidación que en estos casos se practica» (pág. 382).

De lege ferenda era partidario de que tributasen los embargos, proceda o no anotación; pero su opinión sobre la legislación entonces vigente era que se debería exigir el impuesto por las anotaciones preventivas de embargo, y no por el embargo en sí (pág. 384).

(7) Actualmente, rechaza también esta tesis monista FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, pues es partidario de no liquidar el impuesto cuando el Registrador deniega el asiento. En la página 775 de su estudio «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», en el volumen II de la obra «Sistema Tributario Español 1966» editada por la Revista de Derecho Financiero.

4. *Teoría monista del "asiento registral".*—Es aquella teoría que delimita el hecho imponible atendiendo exclusivamente al asiento registral denominado anotación preventiva, prescindiendo por completo del acto o título que sirve de base a la anotación preventiva. Pero, ¿cabe sostener que el hecho imponible lo constituye simplemente la anotación preventiva, sin más? Podría sostenerse si sólo se tuviera en cuenta el sentido literal del artículo 100, apartado f), núm. 1.º, que alude a las «anotaciones preventivas que se practiquen», prescindiendo del título de la anotación. Sin embargo, al exponer la tercera teoría, ya veremos que esto no es admisible en una interpretación sistemática del texto refundido.

La aceptación de esta tesis monista podría dar pie a estas consecuencias prácticas:

1.ª Como se dice que el hecho imponible es el asiento registral (la anotación preventiva), desde este punto de vista, sólo se liquidará el impuesto cuando se llegue a practicar la anotación preventiva y sólo en el caso de que pueda llegar a practicarse (8). Lo cual estimo que es acertado.

2.ª Pero como se olvida la existencia, a efectos fiscales, del título que sirve de base a la anotación, puede llevar a lo siguiente:

a) A considerar que está sujeta al impuesto cualquier clase de anotación que se practique en un Registro público (9). Es decir, no se aplicaría nunca a las anotaciones preventivas, el antes citado

(8) Así, el ya citado FRANCISCO JOSÉ FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, pág. 775, ob. cit.

(9) A esta conclusión llega JUAN ROVIRA TARAZONA en sus notas al texto refundido del Impuesto, publicado por el Ministerio de Hacienda, Madrid, 1968. En la nota 389 (pág. 474), correspondiente al apartado f) del artículo 100, dice ROVIRA TARAZONA lo siguiente: «La Ley de Reforma Tributaria desglosa este concepto de las Transmisiones Patrimoniales, incluyéndolo entre los Actos Jurídicos Documentados, extendiendo su tributación a todas las anotaciones preventivas (el subrayado es mío) que se hicieren en los Registros Públicos. El artículo 42 de la Ley Hipotecaria enumera las anotaciones preventivas que se pueden practicar en el Registro de la Propiedad».

A la misma conclusión había llegado también FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ (página 775, ob. cit.), pues dice: «El antecedente se encuentra en la legislación de Timbre del Estado y Derechos Reales, donde se gravaban las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar, ya se verificaran por mandamiento judicial, ya en virtud de contrato. Ahora el presupuesto se elabora con mucha mayor amplitud: en este caso la Ley fiscal emite una norma en blanco, que habrá de ser completada con la legislación registral vigente en el momento del devengo: la simple extensión de un asiento reconocido en ésta como anotación preventiva de cualquier clase constituye el hecho imponible» (el subrayado es mío).

número 2 del artículo 100 del texto refundido, pues si se entiende que el hecho imponible es la anotación preventiva sin más, resultará lógicamente, que el «acto» que se cita en ese número 2.º como referido a los actos del número 1 precedente, tendrá que ser la anotación preventiva (no el título o acto base de la anotación). Consecuencia: como la anotación preventiva en ningún caso es un concepto sujeto al impuesto de Transmisiones Patrimoniales, o al de Sucesiones o al de Tráfico de Empresas, siempre estará sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, y no se aplicará el número 2 del artículo 100, que considera no sujetos al impuesto de actos documentados «los actos a que se refiere el número anterior cuando lo estén por los impuestos generales sobre las Sucesiones, sobre el Tráfico de Empresas o por los títulos primero y segundo de este libro, aunque gocen de exención». En definitiva, llevaría a la consecuencia de no admitir supuestos de no sujeción en materia de anotaciones preventivas, sin perjuicio de los casos de exención, previstos en la Ley.

b) Puede llevar también esta tesis monista a considerar que en el futuro, el legislador debería gravar todas las clases de asientos registrales. Sería otra consecuencia lógica de admitir el postulado de esta tesis, pues si se entiende que la simple extensión del asiento llamado anotación preventiva produce el hecho imponible, no habría ninguna razón, desde este punto de vista, para no extender la imposición, en una futura reforma, a los demás asientos registrales, sobre todo a aquél grupo de asientos que producen efectos mucho más fuertes que la anotación preventiva, como es el asiento de inscripción.

Desde luego, de momento, como el legislador no ha admitido la imposición de otros asientos de efectos más fuertes, podría alegarse frente a esta tesis monista que ve la razón de la imposición exclusivamente en la simple extensión o práctica de la anotación, que, si fuera ésta la verdadera razón de ser, el legislador habría admitido la liquidación de otros asientos, y, sin embargo, no lo ha hecho así.

5. *Teoría dualista del hecho imponible.*—Entiendo que en la legislación vigente, la delimitación del hecho imponible procede

realizarla a través de dos elementos: el título (en el sentido material, de acto jurídico) y el asiento. Cada uno de estos elementos influye en la delimitación, pero con una función muy distinta uno del otro. Así:

a) Hay que atender al asiento registral, es decir, a la formalización de un acto en un libro del Registro por medio de la anotación preventiva (10). La función de este elemento es delimitar *positivamente* el hecho imponible, y así lo hace el texto refundido en el número 1 del artículo 100, según hemos indicado antes.

b) Pero hay que atender también al *acto jurídico* que sirvió de base a la anotación practicada, es decir, al elemento título material. Lo que interesa fiscalmente no es determinar su existencia o validez, porque ello ya resulta del elemento asiento (por el principio de legitimación registral enunciado en los artículos 1 y 38 de la Ley Hipotecaria), sino saber la clase de *acto* en que consiste, para así contribuir a la delimitación del hecho imponible *negativamente*. Obsérvese que el artículo 29 de la Ley General Tributaria dice que «la Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de los supuestos de no sujeción». Pues bien, en este concepto impositivo, esta función corresponde al acto jurídico, base de la anotación. Hasta el punto de que, al hacer intervenir a este elemento, resultará la declaración de no sujeción de ciertas anotaciones preventivas que por el elemento asiento, serían iguales que otras, pero que por el elemento título o clase de acto jurídico base del asiento, hay que considerar no sujetas. Porque, en mi opinión, dicho acto jurídico es el acto a que se refiere el número 2 del artículo 100 antes citado (que señala casos de no sujeción), y va implícito en la expresión «anotación preventiva» del número 1.º (como si este número dijera: «Están sujetas las anotaciones preventivas que, *en base a determinados actos jurídicos*, se practiquen en los Registros públicos»). De modo que si este acto es uno de los que están sujetos al impuesto de Sucesiones o Transmisiones o Tráfico de Empresas, entonces no se produce el hecho imponible del impuesto de Actos

(10) Sobre el concepto, clases y efectos de las anotaciones preventivas, ver cualquier libro de Derecho Hipotecario, pues en este estudio no se pretende exponer dichas cuestiones. Por ejemplo, LACRUZ, en *Derecho Inmobiliario Registral*, 1968, págs. 261 y sigs. O el tratado de ROCA SASTRE.

Jurídicos Documentados por este concepto de anotación preventiva.

Pero todo esto requiere una argumentación.

6. *Argumentos de la teoría dualista respecto a la necesidad del elemento asiento registral.*—Uno de los dos postulados de la tesis dualista es que para que surja el hecho imponible es necesario que se practique en el Registro público correspondiente la anotación preventiva. En esta idea, la tesis dualista coincide con la tesis monista del elemento asiento.

Para demostrar dicha afirmación existen los siguientes argumentos:

1.º La razón de ser y finalidad del impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en el que está encuadrado el concepto impositivo de la anotación preventiva, es la solemnidad que se da a un acto mediante una determinada formalización (11). Esta formalización es, en el presente caso, la formalización registral mediante un asiento, ya que la formalización judicial o notarial aparece gravada en otros apartados del número 1 del artículo 100. Así, cuando no procede la formalización registral (ejemplo, embargo de bienes muebles, no anotable) no se liquida nunca el impuesto en la práctica, lo cual es tanto como reconocer que la simple formalización judicial del embargo no es suficiente.

2.º El artículo 106, 1, del texto refundido dice que «el impuesto se devengará en el momento en que se formalice el acto sujeto a gravamen». Partiendo de lo dicho anteriormente, este artículo pone de relieve la necesidad de formalización (registral, en nuestro caso) para que se devengue el impuesto. El devengo surge cuando aparece el hecho imponible. Por tanto, la formalización registral es un presupuesto del hecho imponible.

3.º Puede ser también un argumento la expresión utilizada en el apartado f) del número 1 del artículo 100, pues se habla de «anotaciones que se practiquen». Precisamente, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ utiliza este argumento en la forma siguiente: «El legislador sustituye la fórmula del impuesto de Derechos Reales 'Las anotaciones que

(11) Recuérdense las palabras de la Exposición de Motivos de la Ley de 1964, citadas al principio.

hayan de practicarse' con 'las que se practiquen', con lo que resulta claro que no se devenga el impuesto si el Registrador deniega el asiento». Creo que para confirmar este argumento puede añadirse el apartado e), número 1.º del artículo 104 del texto refundido, que dice: «Estarán obligados al pago... en las anotaciones, la persona a cuyo favor *se practiquen*» (12).

Expuestos los citados argumentos, conviene completarlos contestando a dos posibles objeciones, con las que se trataría de demostrar que el elemento asiento no es necesario para que se produzca el hecho imponible y consiguiente liquidación del impuesto.

Primera objeción.—Podría oponerse frente a la necesidad del elemento asiento, la analogía que existe entre la anotación preventiva y la hipoteca (si bien, la analogía tendría que limitarse sólo a las anotaciones de afección), para concluir que si la hipoteca se liquida antes de inscribirse, en base sólo a la escritura pública, no habría razón para esperar a que se produzca el asiento en el caso de las anotaciones preventivas (13).

No vale esta comparación (14). Sin tratar de exponer mi opi-

(12) Sin embargo, el Decreto-Ley de 24 de julio de 1969, delimitador de las jurisdicciones de Navarra y territorio común, en materia fiscal, sigue aludiendo en su artículo 11, B, 4.º a las anotaciones preventivas que «hayan de practicarse». Creo que esta expresión revela inercia legislativa, y no es obstáculo a la tesis dualista, porque la finalidad de este Decreto-Ley es delimitar jurisdicciones, no delimitar la esencia del acto sujeto, por lo cual, ante las distintas expresiones del Derecho-Ley y del texto refundido respecto al hecho imponible, habrá que atender a este último, que es el que determina la esencia interna, no simplemente espacial, del hecho imponible.

Por tanto, estimo incorrecta la expresión utilizada por el citado Decreto-Ley, debiendo interpretarse en el sentido que se desprende del artículo 100 y concordantes del texto refundido. Aparte de esto, quiero destacar otras imprecisiones del Decreto-Ley, manifestadas en el párrafo 2.º del mismo número 4.º del artículo 11, B, que dice: «si una misma anotación comprende bienes sitos en Navarra y territorio común, se atiende al lugar de la jurisdicción de la autoridad que la ordene». La imprecisión existe: 1.º Porque habla de una anotación que comprende varios bienes, y esto no es posible, ya que según la legislación hipotecaria, cada bien da lugar a una anotación preventiva. Claro que lo que quiere contemplar el Decreto-Ley es el caso de un mismo documento que dé lugar a varias anotaciones. 2.º Porque alude a la autoridad que *ordena* la anotación, como si no hubiera también anotaciones sujetas al impuesto que se practican a instancia de los particulares, sin que lo ordene ninguna autoridad. Ejemplo: anotación de legados de género o cantidad, o de créditos refaccionarios. Claro que este supuesto no es frecuente, y menos que la solicitud comprende bienes sitos en Navarra y territorio común, pero esto no es suficiente para olvidarlo.

(13) Se plantea este problema José MENÉNDEZ (pág. 385, ob. cit.).

(14) José MENÉNDEZ también rechaza la comparación, y añade: «El legislador cambió los papeles y consideró sujetas las anotaciones preventivas de

nión sobre la liquidación de la hipoteca, todavía en estudio, diré que *fiscalmente*, no hay analogía entre la anotación y la hipoteca, pues ésta se ha incluido en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y aquélla en el impuesto de Actos Jurídicos Documentados, y, aunque forman una unidad, en el último es esencial la formalización registral o de otro tipo, formalización que no interesa en los supuestos gravados por el impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Además, también podría utilizarse la analogía en sentido contrario, haciendo reversible el argumento: como la hipoteca, aunque es un concepto de Transmisiones Patrimoniales, tiene como elemento constitutivo esencial la formalización registral, quizá se pudiera señalar fiscalmente la analogía con las anotaciones para liquidar la hipoteca sólo en el caso de que se inscriba. Pero creo que esta analogía tampoco vale.

Segunda objeción.—Se podría también decir, frente a la idea de que es necesario que se practique la anotación para que surja el hecho imponible, que la anotación preventiva no se puede practicar si no hay una previa liquidación del impuesto, ya que tanto el texto refundido como el Reglamento Hipotecario se preocupan de que no se practique ningún asiento en el Registro sin que se haya producido previamente la liquidación del impuesto (15). A primera vista puede impresionar esta alegación. Pero examinán-

embargo, cuando, como hemos visto, hubiese bastado con afectar fiscalmente los embargos, y, por el contrario, obliga a tributar a las hipotecas, cuando lo verdaderamente jurídico sería sujetar al impuesto las inscripciones de hipoteca» (pág. 386, ob. cit.).

(15) Con referencia al antiguo artículo 179 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, de 1947 se había planteado este problema José MENÉNDEZ en la forma siguiente: «El artículo 179, párrafo 1.º, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, que exige que todo documento que haya de causar una operación registral lleve una nota extendida previamente por la Oficina Liquidadora del Impuesto, en la que conste el pago o exención del tributo, reiterado por diversos preceptos hipotecarios, plantea un problema de difícil solución, cuando se trata de hacerse efectivo en el supuesto de las anotaciones preventivas de embargo» (pág. 381, ob. cit.).

La solución dada por este autor consistía en «aplazar la liquidación hasta que, devuelto el mandamiento por el Registrador se tenga la certeza de existir el acto sujeto al impuesto, debido a la circunstancia de haberse extendido la oportuna anotación preventiva. Es decir, obrar como si se tratase de un acto sujeto a condición suspensiva, supuesto para el cual, el artículo 57 del Reglamento establece un aplazamiento de la liquidación hasta que la condición se cumpla, poniendo la oportuna nota al pie del documento» (pág. 388, ob. cit.). Yo creo que no existe aquí acto condicional en sentido estricto, no pudiéndose aplicar la analogía en cuestiones referentes al hecho imponible.

dola detenidamente, en unión de los artículos correspondientes, se observa que es el resultado de una confusión de conceptos. Se confunden y aplican las normas de liquidación de los actos que van a servir de base a asientos registrales, con la liquidación de aquellos conceptos que sólo se producen al practicarse un asiento. Trataré de demostrar que el texto refundido y el Reglamento hipotecario sólo exigen la liquidación previa (o declaración de exención o de no sujeción) de los actos que van a servir de base a un asiento, pero no se refieren a ninguna liquidación del impuesto por un asiento de anotación preventiva, en el sentido de que se realice antes de practicar el asiento. Entre otras cosas, porque sería un absurdo círculo vicioso. Para ello, vamos a examinar el párrafo 1.º del artículo 114 del texto refundido y el número 12 del artículo 51 del Reglamento hipotecario:

a) *Examen del párrafo 1.º del artículo 114 del T. R.*—Dice así: «Con excepción de los documentos a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior, no se admitirán ni surtirán efecto en las oficinas o Tribunales de cualquier clase que sean, *ni podrán inscribirse* en los Registros públicos los documentos en los que se haga constar acto alguno sujeto a los impuestos regulados en esta Ley, sin que conste en tales documentos la nota firmada por el liquidador, de haber satisfecho el precedente, o la de no sujeción, exención o aplazamiento de la liquidación, en su caso».

Si se acepta, por la argumentación dada antes, que el hecho imponible surge con el elemento asiento registral, este artículo no es ningún obstáculo a dicha opinión, pues es evidente que el documento en que se solicita u ordena una anotación. Por tanto, como el artículo 114, párrafo 1.º exige la nota de *no sujeción* como requisito previo a la anotación, lo que resultará es que el documento en que se solicita u ordena la misma ha de llevar la nota firmada por el liquidador en la que conste la no sujeción del acto por el concepto de anotación preventiva, sin perjuicio de que esté sujeto el documento, si es mandamiento judicial, por el concepto de resolución judicial (núm. 29 de la Tarifa). Ahora bien, respecto a este último concepto no hace falta la nota de liquidación, pues ésta es automática a través del efecto timbrado, no siendo ni siquiera necesaria la presentación en la oficina liquidadora, según

el número 2, apartado c) del artículo 113. En cambio, sí es necesaria dicha presentación previa, para la declaración de no sujeción del embargo u otra afección por el concepto de anotación preventiva (16).

Por tanto, el artículo 114 no es obstáculo a la tesis dualista. Y no demuestra nada, ya que no se refiere a la determinación del hecho imponible, como los artículos más arriba citados. Por lo que no hay inconveniente en aceptar la tesis dualista y cumplir el párrafo 1.º del artículo 114. Bastará la nota de no sujeción del mandamiento o del embargo, por ejemplo, para considerar cumplido el citado artículo 114.

b) *Examen del número 12 del artículo 51 del Reglamento Hipotecario.*—Dice así: «Cuando los actos o contratos sujetos a inscripción hayan devengado derechos a favor del Estado, se expresará esta circunstancia y que la carta de pago ha quedado archivada en el legajo. Si estuvieren exentos del pago o hubiere prescrito la acción administrativa, se consignará dicha circunstancia»

Según el artículo 166 principio, del Reglamento Hipotecario ese artículo es aplicable a las anotaciones preventivas. Pues bien, tampoco supone el mismo un obstáculo para la tesis dualista que aquí se defiende, pues sólo se refiere a los actos que sirven de título a la anotación preventiva, no al asiento mismo (17). Por tanto, se

(16) A propósito de esta nota previa que debe poner el Liquidador, estimo que para evitar confusiones, sería conveniente expresar en ella que el documento no está sujeto de momento al impuesto por el concepto de anotación preventiva, mientras no se practique la misma. Esto tiene cierto parecido con la tesis de la condición suspensiva que mantiene José MENÉNDEZ, según se ha expuesto en la nota 15 precedente, pero no llega al mismo resultado, por lo que, el parecido será meramente externo o aparente, ya que no procederá ninguna liquidación previa, caucional o de afección de los bienes, como es la prevista para el caso de condiciones suspensivas en el artículo 7, 2.º del texto refundido y 15, 2.º del mismo. La citada nota de no sujeción podría tener el siguiente modelo: «No sujeto el precedente mandamiento al impuesto por el concepto de anotación preventiva, número 36 de la Tarifa, por no haber surgido el hecho imponible al no haberse practicado la misma, conforme al artículo 100, 1.º, f), sin perjuicio de la liquidación que proceda, en su caso, cuando conste que se ha practicado la anotación preventiva».

(17) Por cierto que este número 12 del artículo 51 del Reglamento Hipotecario no se refiere expresamente al caso de no sujeción al impuesto del acto «sujeto a inscripción», pero se le debe aplicar la misma idea que en el caso de exención, por analogía y, porque es lo más conforme con la interpretación sistemática de la legislación vigente, poniendo en relación el citado número 12 del artículo 51 del Reglamento Hipotecario con el artículo 114 del texto refundido.

puede cumplir dicho artículo del Reglamento, sin cambiar para nada la tesis dualista. Para cumplirlo, bastará consignar en el asiento de anotación que el acto o título material no está sujeto al impuesto, en virtud de la nota de no sujeción que debe extender el Liquidador, conforme a la interpretación del texto refundido que se ha expuesto antes.

7. *Argumentos de la teoría dualista respecto al elemento acto o título base del asiento.*—La teoría dualista no sólo mantiene la necesidad del elemento asiento registral, sino que afirma la necesidad de atender también al acto base de la anotación preventiva. También la teoría monista del elemento acto, expuesta al principio, atiende a éste, pero la teoría dualista se diferencia de ella no sólo por atender también al elemento asiento, cosa que no hace aquella tesis monista, sino por la manera de entender el elemento acto o título. La tesis monista configuraba el acto o título de la anotación como delimitador del hecho imponible *positivamente*. La tesis dualista, en cambio, deja para esta delimitación *positiva* el campo libre al elemento asiento, y configura el elemento acto como delimitador del hecho imponible *negativamente*. Es decir, el acto o base de la anotación sirve fiscalmente para declarar la no sujeción (aspecto negativo) de ciertas anotaciones preventivas, en las que los actos que sirven de título están sujetos al impuesto de Transmisiones o Sucesiones.

Antes de exponer los argumentos de la teoría dualista en este sentido, conviene rechazar una posible objeción.

La objeción que trataría de negar la relevancia fiscal del elemento acto, podría plantearse así: como por el principio de legitimación registral, que se recoge en el artículo 1, párrafo 3.º y artículo 38, párrafo 1.º de la Ley Hipotecaria (18), hay que presumir la existencia y validez de los actos que han servido de título a la anotación, hay que deducir que bastaría *fiscalmente* el ele-

(18) El párrafo 3.º del artículo 1 de la Ley Hipotecaria dice: «Los asientos del Registro practicados en los libros que se determinan en los artículos 238 y siguientes, en cuanto se refieran a los derechos inscribibles, están bajo la salvaguardia de los Tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos en esta Ley». Y el párrafo 1.º del artículo 38 de la misma Ley establece que «a todos los efectos legales, se presumirá que los derechos reales inscritos en el Registro existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo».

mento *asiento*, pues en él va incluido, con toda garantía, el elemento acto. Incluso, podría añadirse que el Liquidador no puede fiscalizar la existencia y validez de dicho acto, dado el artículo 7 del texto refundido (19).

Pero esto sería un fuerte obstáculo a la tesis dualista si la función fiscal que asignara ésta al *acto* o *título*, fuera una función de *delimitación positiva del hecho imponible*. Pero hemos dicho que este aspecto positivo corresponde exclusivamente al elemento asiento. Si existe la anotación (y sólo cuando exista) surge el hecho imponible. En esto consiste la función delimitadora positiva. Aquí no interesa la cuestión de la existencia del acto, entre otras cosas porque se presume al existir el asiento, precisamente.

De lo que se trata, en relación con el elemento acto, es de ver la clase de acto o título que se anota. Si se quiere, se trata de ver esa clase de título a través de la anotación, pero verlo, para no centrarse en una anotación vacía de contenido. Ese acto podrá ser un embargo, una transmisión *inter vivos* o *mortis causa*, etc. Si se trata de un embargo, como es un acto no incluido en la lista de actos sujetos de Transmisiones o Sucesiones, ello hará que la anotación preventiva tribute por el concepto de actos jurídicos documentados. En cambio, si se trata de una transmisión *inter vivos* o *mortis causa*, como están sujetas ya al impuesto de Transmisiones o Sucesiones, dichos actos son la base para declarar que la anotación preventiva no está sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados. He aquí un ejemplo de la función delimitadora negativa del hecho imponible por el elemento acto.

Luego, a estos efectos delimitadores del hecho imponible, el asiento, más que hacer innecesaria la referencia al acto, lo que hace es recordar que contiene un acto del que no se puede prescindir, si no se quiere dejar vacío el asiento.

Solucionado el obstáculo apuntado, pasamos a exponer los argumentos de la teoría dualista en relación al elemento *acto base del asiento*:

(19) Según el número 1.º del artículo 7 del texto refundido «los impuestos que regula esta Ley se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia».

1.º Un argumento indiciario se obtiene de la lectura de diferentes artículos del texto refundido. Así, el número 1.º del artículo 106, incluido en el mismo título III del texto refundido, dice: «El impuesto se devengará en el momento en que se *formalice* el *acto sujeto a gravamen*». Aquí se ven claramente los dos elementos: «el acto sujeto a gravamen», que es el acto que sirve de título a la anotación preventiva; y «la formalización de dicho acto a través de la anotación preventiva. Al tratar, pues, del devengo del impuesto, el artículo 106 número 1.º hace salir a la superficie lo que estaba oculto en el apartado f) del artículo 100 número 1.º. Claro, que se me podría decir que la expresión «acto sujeto a gravamen», del número 1.º del artículo 106 puede referirse, de modo exclusivo, al concepto mismo de anotación preventiva (elemento asiento), entendiendo que el asiento es también un acto jurídico y teniendo en cuenta, además, que según el número 1.º del artículo 100, lo que está sujeto a gravamen es la anotación preventiva. Pero creo que es mejor la otra interpretación de la palabra «acto», como se desprende también de otros artículos del texto. Así, del número 18 del artículo 101, que dice: «los demás actos y contratos reflejados documentalmente», lo que da pie para entender que hay una referencia al acto y a la documentación del mismo; del número 2 del artículo 104, que dice: «cuando en un mismo acto intervengan dos o más personas», y si se refiriera a «asiento» no tendría sentido la palabra «intervengan»; en fin, de la denominación del impuesto de *Actos Jurídicos Documentados*, a que se refiere el epígrafe del título III, en la que se vuelven a ver los dos elementos del hecho imponible citados antes.

2.º Pero el argumento decisivo está en el ya citado número 2 del artículo 100, que es conveniente repetir una vez más, porque alude a los «actos» a que se refiere el número anterior. Y éstos «actos» no pueden ser las anotaciones preventivas, sino los actos que se anotan, a pesar de que el número anterior literalmente se refiere sólo a las anotaciones preventivas, ya que a éstas, el citado número 2 no puede referirse por imposibilidad lógica, pues trata de excluir del impuesto los actos del número 1 que estén sujetos a otros impuestos, y las anotaciones nunca están sujetas a otros impuestos (de Sucesiones o Transmisiones). El número 2 nunca

tendría aplicación. Y a esta conclusión no es lógico llegar, aunque el número 1.º, al que se remite el número 2, haya exteriorizado sólo el continente y no el contenido. Obsérvese que en el número 1.º se habla también de «escrituras, actas y testimonios», y el número 2, al referirse a «actos», está claro que no hace referencia a las escrituras, sino a los actos contenidos en ellas, a pesar de que el número 1.º no dice nada de éstos. Precisamente, el número 4 del mismo artículo 100, al aclarar, respecto a las copias de las escrituras, la idea del número 2, saca a relucir la frase clave que va implícita en el mismo número 2 y en los apartados del número 1, ya que dice: «las primeras copias de las escrituras que *contengan actos o contratos no sujetos...*». Este número 4 es una interpretación auténtica del número 2 del artículo 100, y de paso, de los diferentes apartados del número 1.º, y demuestra que en la delimitación del hecho imponible se debe atender también al elemento acto base de la anotación preventiva.

8. *Consecuencias prácticas de la teoría dualista.*—De nada serviría todo lo dicho hasta aquí, si no existieran consecuencias prácticas importantes.

Dichas consecuencias de admitir la tesis dualista son:

A) Las derivadas de atender al elemento asiento registral son las que hemos expuesto al tratar de la tesis monista del asiento, en este aspecto idéntica a la tesis dualista: que sólo procede la liquidación del impuesto cuando se haya llegado a practicar la anotación preventiva. Al tratar de los supuestos de no sujeción, completaremos esta cuestión.

B) Las consecuencias derivadas de tomar en consideración la clase de acto anotable son:

a) En cuanto al Derecho positivo vigente, las que resultan de la interpretación del citado número 2 del artículo 100, que da lugar a supuestos de *no sujeción*, que luego se detallarán (20).

b) En cuanto al Derecho positivo futuro, esta teoría dualista supone una reacción frente a quienes quieran ver en el impuesto

(20) Recuérdense las opiniones de FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ y ROVIRA TARAZONA expuestas en la nota 9, en las que no se tiene en cuenta el elemento acto de la tesis dualista.

de anotaciones preventivas simplemente un impuesto de Registro (21), al estilo de la legislación italiana, y no un complemento e integración del impuesto de Transmisiones (22), y supone igualmente una reacción frente a posibles ampliaciones del hecho imponible a otros asientos registrales en una futura reforma (ejemplo, asiento de inscripción), pues en estos asientos, al tenerse en cuenta también elemento acto base del asiento, resultará su no sujeción por estar sujeta ya la transmisión que se inscribe a los impuestos de Sucesiones o Transmisiones. Es que un gravamen de asientos sería absurdo en el actual sistema hipotecario español, pues ello afectaría a la frecuencia de la inscripción, que es todavía voluntaria, en general. Sería absurdo que, por un lado, el legislador estableciera medidas para fomentar la inscripción, y, al mismo tiempo, por otro lado, gravara con un impuesto nuevo los asientos del Registro. En ese caso, el documento privado se extendería mucho más, pues el recargo del 20 por 100 sobre la cuota, que se prevé en dichos documentos, se vería compensado por esa hipotética especie de recargo sobre las inscripciones.

(21) Ya dijo BAS y RIVAS (en su libro *Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes. Comentarios*, primer tomo, pág. 402) que «algunos comentaristas justifican la exacción del impuesto en las anotaciones preventivas, alegando la inexistencia en nuestra patria del impuesto de 'registro' regulado en otros países». Y el mismo autor contestaba así (ob. cit., pág. 403): «si fuera verdad eso del impuesto de 'registro', sería impropio que invadiera el impuesto de Derechos reales un terreno que no es suyo, y, además, sería injusto que sólo tributasen las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar y no se sujetasen al tributo todas las demás situaciones jurídicas que también provocan anotaciones». Creo que estas consideraciones de BAS y RIVAS siguen teniendo valor actualmente, a pesar de que se ha ampliado algo más el hecho imponible. Sin embargo, actualmente, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ dice (pág. 775, ob. cit.): «Creemos que se trata de un hecho imponible propio de los llamados Impuestos de Registro».

(22) Respecto a esta cuestión, tiene, ciertamente, parte de razón FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ cuando dice (pág. 758, ob. cit.) que «la simple consideración del objeto general del impuesto contenida en este artículo (se refiere al 142 de la Ley de Reforma Tributaria que alude a las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y al aumento real de valor de las fincas rústicas y urbanas) hace evidente que el propósito enunciado en el memorándum de lograr 'un tributo unitario' no se ha logrado en el texto legal. Se trata—continúa—sensiblemente de una mera yuxtaposición de tributos de distinta naturaleza agrupados bajo el mismo rótulo». Pero no estoy totalmente de acuerdo con lo que este autor dice a continuación: «la carencia de unidad mínima entre ellos, exige un estudio independiente», pues, en mi opinión, el artículo 100, número 2.º es un claro exponente de unidad y complementariedad del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y el de Actos Jurídicos Documentados.

III

SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

1. *Primer supuesto de no sujeción.*—Por faltar el elemento asiento, se debe declarar la no sujeción al impuesto por el número 36 de la Tarifa (anotaciones preventivas) de los *mandamientos o documentos* en que se ordena o solicita extender una anotación preventiva, *cuando todavía no se haya practicado dicha anotación preventiva.*

Esto ha de entenderse, claro está, sin perjuicio de que, si se trata de resolución judicial, tenga aplicación el número 29 de la Tarifa, pagándose el impuesto mediante el consiguiente efecto timbrado. Pero lo que no procede, desde nuestro punto de vista dualista (ni desde el punto de vista de la teoría monista del asiento), es liquidar el mandamiento por el concepto de anotación preventiva (!). Procede declarar la no sujeción, sin perjuicio de hacer constar en una nota, que, cuando se practique la anotación, será exigible el impuesto (23).

No resulta convincente decir que se debe liquidar el mandamiento antes de que se practique la anotación, porque ya obtendrá luego el contribuyente la devolución de lo ingresado, si la anotación no llegara a practicarse. No convence esto porque la devolución no podría basarse en el artículo 17 del texto refundido (24), porque en este caso no se trataría de nulidad o resolución del acto sujeto al impuesto (25), sino de que no había surgido aún el hecho

(23) Ver lo dicho en la nota 16.

(24) El artículo 17, 1.º del texto refundido, recogiendo ideas del artículo 58 del Reglamento de 1959, dice: «Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, de no haberse hecho el pago mediante efectos timbrados, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme».

(25) Sin embargo, BAS Y RIVAS (pág. 403, ob. cit.) reconoce el derecho a la devolución en el supuesto de que el Registrador de la Propiedad deniegue el asiento solicitado, porque dice que esa denegación equivale a una resolución administrativa que encaja en los preceptos del artículo 58 del Reglamento. Yo no soy partidario de esta opinión por la razón que se dice en el texto.

imponible por faltar un presupuesto básico del mismo, a pesar de lo cual se liquidó el impuesto. Pero si no había surgido el hecho imponible no procedía liquidar, ni siquiera a reserva de devolución, en su caso. Sería una liquidación contra Ley, por error de concepto. Y no cabe practicar una liquidación reconociendo *a priori* que si la anotación no llegara a practicarse, se habría cometido un error de concepto, devolviéndose al contribuyente lo que éste satisfizo a causa del error. Porque, como ya dijo JOSÉ MENÉNDEZ: «sin olvidar que esto origina gastos y molestias, hay que reconocer que, aunque prosperase el expediente de devolución, ello significaría consagrar de antemano una solución viciosa (la de haber de iniciar los expedientes de devolución por errónea declaración de sujeción de un acto al impuesto en todos los mandamientos ordenando anotaciones preventivas de embargo, considerado este supuesto como error de concepto por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de diciembre de 1918), que en un sistema de pureza legislativa, debe repudiarse categóricamente, aunque ello perjudique al Fisco (26) y (27).

(26) Pág. 387, ob. cit.

(27) En el supuesto de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de febrero de 1960 (ver Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, núm. 1.004, del año 1969), la no sujeción es clara, pero tal como argumenta esta resolución, parece dar a entender que la no sujeción se produce porque el *convenio* objeto del caso no era susceptible de dar lugar a una anotación preventiva conforme a la legislación hipotecaria. Pero este razonamiento implica que el liquidador hace una calificación hipotecaria, cosa que excede de sus funciones, pues debe centrarse en la cuestión de si se ha producido o no el asiento de anotación preventiva. De todas formas, dicha resolución no debe producir extrañeza, pues está dada en el ambiente propio de la teoría monista del elemento título, que, como hemos dicho, ha influido en el T.E.A.C. hasta ahora, conforme a la práctica existente.

El caso de la resolución es el siguiente: existía un convenio en escritura pública, en virtud del cual, dos cónyuges, después de la celebración del matrimonio, y, previa autorización concedida por el marido a la mujer, acuerdan separarse voluntariamente y distribuir entre ambos en una proporción determinada, las rentas de sus bienes propios y las de los gananciales en la forma que estiman conveniente, añadiendo los otorgantes que el marido no podrá vender sus bienes propios ni los de la sociedad conyugal sin el consentimiento de la mujer hasta que se cumplan determinadas condiciones, siendo voluntad de ambos que esta especie de prohibición se inscriba en el Registro de la Propiedad. Pues bien, el T.E.A.C. dice que la interpretación del artículo 17 del Reglamento de 1959, igual que toda norma fiscal, no puede hacerse en forma extensiva, ni a favor ni en contra del sujeto contribuyente, sino que ha de aplicarse con estricto rigor, conforme a la naturaleza del acto, y, por tanto, debe concluirse que sólo se encuentran sujetas al pago las anotaciones que por aplicación de las disposiciones legales vigentes puedan tener entrada en el Registro, circunstancia que no es de apreciar que concurra en un convenio

2. *Segundo supuesto de no sujeción.*—También por faltar el elemento asiento, la tesis dualista considera no sujetos los *mandamientos* o *documentos* en que se ordene o solicite extender una anotación preventiva, cuando, por existir defectos, se haya producido la *suspensión* o *denegación de la anotación preventiva*.

Sin embargo, la ya citada resolución del T. E. A. C. de 1 de diciembre de 1942, en un caso en que la anotación no pudo practicarse porque las fincas estaban inscritas a nombre de persona distinta del embargado, consideró que el impuesto era exigible de todas maneras, aunque la anotación no llegara a practicarse.

Actualmente, esta resolución, que responde a la tesis monista del acto, es insostenible, sirviendo para rechazarla los argumentos sobre la necesidad del elemento asiento, expuestos al tratar de la teoría dualista.

Y no cabe oponer a nuestra tesis, en este caso concreto, el artículo 7, párrafo 1 del texto refundido, que dice que el Liquidador debe prescindir de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia. Pues a esto hay que contestar que quien tuvo en cuenta los defectos del acto fue el Registrador de la Propiedad, que suspendió o denegó la anotación. El Liquidador no debe tener en cuenta tales defectos, sino que solamente atenderá al hecho de no haberse practicado la anotación, declarando la no sujeción por no haberse producido el hecho imponible.

Si se opone el citado artículo 7, creo que se incurre en la confusión de identificar dos supuestos diferentes: el supuesto de vicios internos o externos de un acto sujeto al impuesto, no calificables por el Liquidador; y el supuesto de no existir acto sujeto por no haber surgido el hecho imponible debido a que existían obstáculos calificados previamente por persona distinta del Liquidador.

El artículo 7 sólo se refiere al primer supuesto, no al segundo.

de separación de un matrimonio, modificativo del régimen de bienes, otorgado entre marido y mujer con posterioridad a la celebración del matrimonio, por lo que va contra lo establecido en los artículos 56, 1.320 y 1.321 del Código civil, sin que tales estipulaciones puedan, por sí solas, determinar la práctica de la anotación preventiva de prohibición de enajenar bienes, por impedirlo los artículos 25, 27, 42 y 44 de la vigente Ley Hipotecaria y preceptos concordantes de su Reglamento.

Se refiere a los defectos de un acto sujeto al impuesto, pero no es aplicable al caso de no haber surgido el hecho imponible porque un funcionario público (el Registrador de la Propiedad), entendió que no debía practicarse la anotación. Sin que empañe esta idea el hecho de que en las Oficinas Liquidadoras de Partido, el Liquidador sea el mismo Registrador, pues se trata de dos funciones diferentes en una misma persona.

De modo que el Liquidador no tiene posibilidad de ver o no ver defectos en el acto sujeto, que es la anotación, mientras ésta no se haya practicado. Antes no ve defectos, sino un acto no sujeto, conforme al artículo 100 del texto refundido. Una vez practicada la anotación, en su caso, entra en acción el Liquidador para declarar la sujeción de la misma, y entonces si que se aplica el artículo 7 del texto refundido, debiendo liquidarse la anotación preventiva, aunque el Liquidador entendiese *a posteriori* que la anotación estaba mal extendida y era nula por defectos del título o del propio asiento. Y es que entonces, no sólo se aplica el artículo 7 del texto refundido, sino el principio de legitimación registral, antes expuesto.

3. *Tercer supuesto de no sujeción.*—Atendiendo al acto o título base de la anotación preventiva, la teoría dualista considera no sujetas al impuesto, las *anotaciones preventivas, ya practicadas*, cuando tales anotaciones se refieran a actos ya sujetos al impuesto de Transmisiones Patrimoniales o al de Sucesiones. Esto resulta del número 2 del artículo 100, según la interpretación de la teoría dualista, que no se trata de repetir aquí otra vez, sino sólo de señalar algunos casos de anotaciones preventivas comprendidas en este supuesto:

a) *Anotaciones de aprovechamientos de aguas públicas adquiridos* por prescripción, a que se refiere el artículo 70 del Reglamento Hipotecario. No están sujetas al impuesto, pues el acto al que se refieren (la adquisición de un aprovechamiento de aguas acreditada por notoriedad: art. 55, núm. 6, texto ref.) está sujeto al impuesto de Transmisiones Patrimoniales, lo que determina, conforme al número 2 del artículo 100, que no esté sujeta al impuesto de actos jurídicos documentados la anotación preventiva.

Obsérvese que la no sujeción al impuesto de actos jurídicos documentados se señala, aunque el acto, estando *sujeto* al impuesto de Transmisiones, «goce de *exención*». Puede suceder, y precisamente sucedía en estos aprovechamientos de aguas, que se trate de *actos sujetos al impuesto de Transmisiones*, pero que gocen temporal o indefinidamente (en este caso, temporalmente) de una *exención* (28). Porque «sujeción» y «exención» no son dos conceptos inconciliables. Los conceptos antagónicos son los de «acto sujeto» y «acto no sujeto». Pero dentro de los actos sujetos (los incluidos en la lista de los actos que por concepto deben tributar), están los actos exentos, que aunque están incluidos en el hecho imponible propio del impuesto, han merecido exención por razones especiales (29).

Pues bien, el número 2 del artículo 100 no ha olvidado esta posibilidad de acto sujeto exento. La no sujeción de la anotación preventiva del artículo 70 del Reglamento Hipotecario, resulta evidente. Dicho número 2 sirve también, por cierto, para fundamentar la no sujeción al impuesto de actos jurídicos documentados de las *actas* de agua referentes a tales aprovechamientos, que en otro caso, estarían sujetas conforme al apartado g) del artículo 100.

b) *Otros casos de no sujeción dentro de este grupo*, son las *anotaciones de Derecho hereditario*, pues el concepto de herencia está sujeto al impuesto de Sucesiones. Las anotaciones preventivas de

(28) Según el artículo 65, 2.º, 2.º del texto refundido, «también gozarán de exención...: Las actas de notoriedad que se autoricen para la inscripción de los aprovechamientos de las aguas, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos. Esta exención se concede únicamente para los actos que se inicien durante un plazo de cinco años a contar desde el 1 de julio de 1964».

(29) A pesar de que LUCAS BELTRÁN FLÓREZ (en *Lecciones de Derecho Fiscal*, 4.ª edición, págs. 19 y sigs.) se muestra escéptico ante la distinción entre acto no sujeto y acto exento, creo que tal como está concebido el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (como complemento del de Transmisiones), es imprescindible tal distinción. De modo que la declaración de aquél autor de que la distinción entre acto no sujeto y exento no es útil porque «los textos legales españoles no dicen nada sobre el distinto tratamiento que ha de darse a unos y otros actos» (pág. 27, ob. cit.), no es convincente, porque en el artículo 100, núm. 2 del texto refundido se observan las distintas consecuencias del acto no sujeto y del acto exento. Así, un acto no sujeto al impuesto de Transmisiones Patrimoniales o Sucesiones puede estar, en cambio, sujeto al impuesto de Actos Jurídicos Documentados. En cambio, un acto exento del impuesto de Transmisiones o Sucesiones no está sujeto al complementario impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

cesión del Derecho hereditario quedan igualmente *no sujetas* al número 36 de la Tarifa, pues la cesión está ya sujeta al impuesto de Transmisiones Patrimoniales. En cambio, las anotaciones de *embargo* del Derecho hereditario están sujetas al impuesto por el concepto de anotación preventiva, pues el embargo no está sujeto ni al impuesto de Transmisiones ni al de Sucesiones.

c) *Por el mismo fundamento, no están sujetas al número 36 de la Tarifa, las anotaciones de legados de cosa específica inmueble propia del testador*, pues el concepto de legado está sujeto ya al impuesto de Sucesiones.

4. *Cuarto supuesto de no sujeción.*—Se incluyen en este supuesto las anotaciones preventivas de naturaleza equivalente a los asientos de inscripción o a otros asientos no sujetos al impuesto.

Me refiero, dentro de este grupo, a las anotaciones preventivas por defectos subsanables. Aunque no existe una norma terminante, entiendo que esta clase de anotaciones debe considerarse no sujeta al impuesto, por los siguientes argumentos:

1.º Argumento lógico: si estas anotaciones tienen la misma naturaleza y efectos que el asiento frustrado (salvo la limitación temporal de las mismas), y si ese asiento, en el cual podrían convertirse en su día, es de inscripción o de cancelación, la anotación de suspensión del mismo no debe tributar, porque tampoco hubiera tributado el asiento de inscripción o de cancelación que se habría practicado de no mediar los defectos subsanables.

Incluso se puede decir, teniendo en cuenta esta misma idea, que la expresión «anotación preventiva» del apartado f) del artículo 100 debe referirse a aquellas anotaciones que no sean equivalentes a otros asientos no sujetos al impuesto, pues, en otro caso, el legislador habría incurrido en la inconsecuencia de gravar un asiento y no gravar otro, siendo los dos de la misma naturaleza y efectos, con la agravación de que el asiento que se liquidaría sería de efectos temporales, y, en cambio, el asiento que no se liquidaría (el de inscripción, por ejemplo), de efectos indefinidos.

2.º Si no convenciera el argumento precedente, se podría utilizar otro más para declarar la no sujeción de estas anotaciones:

el que se desprende del tan manejado artículo 100 en su número 2.º, ya que el acto base de estas anotaciones, que es el mismo que el del asiento de inscripción, sería un título traslativo o constitutivo de un Derecho real, y éstos ya están sujetos al impuesto de Transmisiones o Sucesiones, por lo cual la anotación estaría no sujeta.

Pero este segundo argumento no sirve para cubrir todos los supuestos de títulos inscribibles. Por ejemplo, una escritura de declaración de obra nueva. Así, si por mediar defectos subsanables, se obtiene una anotación preventiva de dicha declaración de obra nueva, no puede decirse que la anotación es de las no sujetas conforme al número 2 del artículo 100, pues frente a esto se diría, con razón, que este número 2 se refiere a los actos ya gravados por el impuesto de Sucesiones o Transmisiones, y la declaración de obra nueva no está gravada por esos impuestos, lo que justificaría entonces que se liquidase la anotación por actos jurídicos documentados.

Claro que, aun en estos casos, cabría una última salida, y es entender que, como la declaración de obra nueva (y lo mismo las divisiones, segregaciones, etc.) está sujeta a actos jurídicos documentados por el hecho de haberse realizado en escritura pública, no va a estar sometida otra vez a ese mismo impuesto cuando se practique una anotación por defectos subsanables del título. Pero frente a esto quizá se pudiera alegar que no hay doble imposición, pues una cosa es la formalización notarial y otra la formalización registral, y que el número 2 del artículo 100 sólo se refiere a los impuestos de Sucesiones, Transmisiones (y también al de Tráfico de Empresas), no a los restantes conceptos del impuesto de actos jurídicos documentados. Esto sería discutible.

Por todo ello, creo que es mejor basarse en el primer argumento para declarar la no sujeción. Pero cabría también el segundo para los supuestos cubiertos por el mismo.

5. *Quinto supuesto: cancelación de la anotación.*—La cancelación de una anotación preventiva es un concepto no sujeto al impuesto de actos jurídicos documentados, pues no está incluida en la lista de actos sujetos del artículo 100. Ciertamente, existe una teoría entre los hipotecaristas, que defiende la naturaleza *acceso-*

ría de las cancelaciones, en relación con el asiento que tratan de extinguir (30), lo cual podría decirse que da base para pensar que la cancelación de una anotación es otra anotación preventiva. Pero, aparte de que esto es discutible (31), no se puede aceptar fiscalmente en ningún caso, pues sería ampliar los términos estrictos del hecho imponible, ya que con la cancelación no se trata de practicar una anotación preventiva, sino, todo lo contrario, de extinguirla (32).

IV

SUPUESTOS DE EXENCIÓN

Vamos a distinguir cuatro grupos: anotaciones exentas por el sujeto, anotaciones exentas por su objeto, anotaciones exentas atendiendo a su origen y caso de exención del número 13 del apartado segundo del artículo 101 del texto refundido.

1. *Anotaciones exentas por el "sujeto".*—Dice el apartado 1 del artículo 101 del texto refundido que «están exentos del impuesto los actos jurídicos documentados cuando el sujeto obligado al pago sea cualquiera de las personas a que se refiere el número primero del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley».

Los diferentes subapartados del número 1.º del apartado 1 del artículo 65 no ofrecen dificultad de aplicación a las anotaciones preventivas, si la exención que establecen es exclusivamente subjetiva (así, Estado, Organismos autónomos, Establecimientos de Beneficencia, etc.), pues bastará que cualquiera de los sujetos mencionados sea titular de una anotación preventiva para que se declare la exención, conforme al artículo 101 (33).

(30) Defiende la naturaleza accesoria del asiento de cancelación, Roca SASTRE, tomo III, pág. 236, ob. cit.

(31) En contra del carácter accesorio de la cancelación se pronuncia ZUMALACÁRREGI (En esta REVISTA, mayo-junio de 1967).

(32) También BAS y RIVAS dice: «La cancelación de anotaciones de embargo es acto no sujeto» (pág. 405, ob. cit.).

(33) Actualmente, también están exentas las anotaciones de embargo que provoquen los mandamientos de carácter administrativo, y que se practiquen a

En cambio, los subapartados que aluden a exenciones objetivo-subjetivas, es decir, a exenciones referidas no a todas las actividades del sujeto, sino sólo a determinadas actividades del mismo, pueden ofrecer alguna duda respecto a la manera de aplicarse al impuesto de actos jurídicos documentados, y, concretamente, al concepto de la anotación preventiva.

El problema se plantea especialmente respecto al caso del subapartado p) que considera exentos a «los Positos, cuando la transmisión y demás contratos tengan por objeto directo el cumplimiento de los fines encomendados en sus respectivos reglamentos». El problema es el siguiente: ¿hay que declarar la exención de los Pósitos siempre que sean titulares de una anotación preventiva? ¿O sólo procederá la exención cuando la anotación preventiva se refiera a una materia directamente relacionada con los fines encomendados reglamentariamente a los Pósitos? Y en ese caso, ¿cuándo hay que entender que la anotación se relaciona con los fines de aquéllos?

Plantado así el problema, creo que, aunque el artículo 101 sólo toma aparentemente en consideración, a las *personas* a que se refieren los apartados citados del artículo 65, debe entenderse que se refiere también al aspecto objetivo, consistente en las actividades de esas personas, cuando ese aspecto objetivo lo tome en consideración el remitido artículo 65, que es lo que ocurre en el caso de los Pósitos. Es la interpretación que exige la unidad de los impuestos de Transmisiones y actos jurídicos documentados y la finalidad objetivo-subjetiva de la exención de los Pósitos.

En consecuencia, no toda anotación preventiva a favor de los Pósitos debe considerarse exenta, sino sólo las anotaciones relativas a materias que tengan que ver con los fines de esas Entidades. Pero el citado apartado p) alude a «*contratos* que tengan por objeto

favor de las Corporaciones Locales, dada la redacción del artículo 65, 1, apartado q).

Antes de la reforma del 64, BAS Y RIVAS mantenía la opinión de que tales anotaciones no estaban *exentas*, según se desprendía del número 2, del apartado C del artículo 6 del Reglamento de 1959, pero decía que podía argumentarse en favor de la *no sujeción* de dichos actos, ya que el número 4 de la Tarifa no cita los mandamientos administrativos (ob. cit., pág. 404).

Creo que esta opinión no puede ya tenerse en cuenta en la legislación vigente, pues tales anotaciones están *sujetas*, pues no quedan excluidas en la delimitación del hecho imponible por el artículo 100, núms. 1.º y 2.º, pero están *exentas*, conforme a los artículos 101, 1.º y 65, 1, 1.º q), del texto refundido.

directo el cumplimiento de los fines encomendados en sus respectivos Reglamentos? ¿Cómo puede adaptarse esta idea a las anotaciones preventivas, en las cuales no hay contrato normalmente? A mi parecer, entendiendo que se produce la exención cuando las anotaciones aseguran o publican situaciones relacionadas con dichos fines. Por ejemplo, una anotación de embargo para hacer efectivo un préstamo concedido por los Pósitos en cumplimiento de sus fines.

Respecto al apartado o) del artículo 65, que contiene otra delimitación objetiva a la exención que señala, no es problema en el caso de las anotaciones preventivas, pues dicho apartado, referido subjetivamente a la Organización Sindical, sólo delimita la exención cuando se trata de adquisiciones de bienes raíces (limitando en este caso la exención a las adquisiciones que se efectúen para instalar los servicios u oficinas de dicha Entidad). Por tanto, cuando no se trate de adquisiciones de bienes raíces, la exención es exclusivamente subjetiva, concediéndose este beneficio a la Organización Sindical, aunque la actividad no tenga nada que ver con la instalación de sus oficinas. Y como la anotación preventiva no supone adquisición de bienes raíces, la exención se entiende concedida ampliamente, siempre que sea titular de una anotación preventiva la Organización Sindical.

2. *Anotaciones exentas atendiendo al "objeto" de la anotación.* El número 12 del artículo 101 apartado 2, declara la exención de las anotaciones preventivas «cuando no tengan por objeto un derecho o interés valuable susceptible de ser determinado».

Estudiaremos primero dos cuestiones previas, y luego se señalarán los casos de exención.

A) CUESTIONES PREVIAS.—Para entender y aplicar debidamente esta exención, hay que contestar a dos preguntas: 1.ª ¿Cuál es el objeto de las anotaciones preventivas? 2.ª ¿Cuándo se entiende que tal objeto no es valuable?

a) *Objeto de las anotaciones.*—El artículo 23, número 2 de la Ley General Tributaria dice: «En tanto no se definan por el Ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme al sentido jurídico, técnico o usual, según

proceda». Pues bien, ¿define el Ordenamiento jurídico tributario el término «objeto» expresado en el número 12 del artículo 101 del texto refundido? No totalmente, por lo cual, habrá que completarlo con el sentido *jurídico* del término, conforme a la legislación hipotecaria. En primer lugar, ha de entenderse que el texto refundido hace una descripción del *objeto* de las anotaciones al determinar en el artículo 105, número 1, c), la base liquidable de las mismas, pues en general (así en el impuesto de Transmisiones) la base liquidable la constituye el objeto del acto, y además el propio número 1 c), del artículo 105 utiliza los términos «derecho o interés» del artículo 101, apartado 12, lo que da pie para pensar que completa a este último. Por tanto, hay base para entender que el número 1, c) del artículo 105 describe *fiscalmente* el objeto de las anotaciones preventivas, cuando habla del «derecho o interés que se *garantice, publique o constituya*». Pero no basta esta descripción, pues queda sin precisar cuál es el derecho o interés, en cada caso, que se garantiza, publica o constituye. Pero a ello contesta el Derecho hipotecario, que es, por tanto, el que tiene la última palabra sobre la cuestión. Y los tratadistas de Derecho hipotecario vienen distinguiendo dos clases de anotaciones: anotaciones de simple publicidad y anotaciones constitutivas o de garantía (34).

Las anotaciones preventivas de simple publicidad tienen por *objeto publicar* una determinada situación jurídica. *No constituyen* ningún derecho ni interés, ni crean *garantía* alguna especial distinta de la que proporciona en general todo asiento registral. En este sentido, garantizan el mismo derecho que publican. Por tanto, en este grupo de anotaciones, de los tres verbos que utiliza el artículo 105, número 1, c) hay que aplicarles el verbo *publicar*, siendo su objeto el derecho o interés que se publica, sin que interese el verbo *constituir*, pues no se constituye nada, ni el verbo *garantizar*, pues no se crea ninguna garantía especial.

Las anotaciones preventivas constitutivas, en cambio, tienen por objeto la *constitución* de una *garantía especial*, distinta de la garantía que proporciona todo asiento registral, ya que crean una garantía de un derecho de crédito. Luego en estas anotaciones se

(34) Ver ROCA SASTRE, tomo II, pág. 841.

constituye una garantía de efectos reales, y al mismo tiempo, *se garantiza* un derecho personal y *se publica* dicha garantía. Aquí coinciden los tres verbos del número 1, c) del artículo 105 del texto refundido.

b) *Susceptibilidad de determinación del valor del objeto.*—Por lo que se refiere a esta segunda cuestión, hay que tener en cuenta que el número 2 del artículo 105 dice que «se entenderá que el acto es de objeto no valuable, cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto, como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada». En materia de anotaciones, hay que aclarar que «exigir el impuesto como si se tratara de objeto no valuable» es «no exigirlo», pues las anotaciones de objeto no valuable están exentas, según el citado número 12 del artículo 101. Por tanto, no se exigirá el impuesto de momento, sin perjuicio de girar la oportuna liquidación en su día.

Una vez tratadas estas dos cuestiones previas, puede hacer aplicación de las mismas señalando los casos concretos de exención.

B) CASOS DE EXENCIÓN POR EL OBJETO.

1.º Anotaciones de demanda.—Son anotaciones de simple publicidad. A efectos de exención del impuesto, hay que distinguir dos tipos de anotaciones de demanda:

a') Anotaciones de demanda de incapacidad o prodigalidad. Estas anotaciones están exentas conforme al número 12 del artículo 101. La exención es clara, pues no sólo no es valuable el objeto de la anotación (que es la acción contenida en la demanda), sino que tampoco puede determinarse el valor del objeto de la acción, que es obtener la incapacidad o limitación de las facultades dispositivas de una persona.

b') Anotaciones de demanda del número 1.º del artículo 42 de la Ley Hipotecaria (35). Creo que estas anotaciones no están

(35) El número 1.º del artículo 42 de la Ley Hipotecaria dice: «Podrán pedir anotación preventiva...: 1.º El que demandare en juicio la propiedad de bienes inmuebles o la constitución, declaración, modificación o extinción de cualquier derecho real».

exentas por el objeto. Ciertamente, el objeto de estas anotaciones es la acción contenida en la demanda, no el bien inmueble que se persigue con la demanda (36). Y se podría decir que el hecho de que la acción tenga por objeto un bien inmueble, no permite considerar que éste es el objeto de la anotación, pues según el apartado c), número 1.º del artículo 105 del texto refundido, la base es «el valor del derecho o interés que se *publique*» (la anotación de demanda es de simple publicidad) y no es lo mismo el valor que tiene la demanda sobre una finca (que puede suponer un derecho ilusorio) y el valor de la finca, y lo único que se publica con la anotación es la demanda no la propiedad o Derecho real sobre la finca. De todo lo cual se podría concluir que lo que habría que valorar era la acción contenida en la demanda, y como no hay ningún medio para determinar el valor de algo tan subjetivo y peculiar como es una acción judicial, habría que declarar la exención de estas anotaciones conforme al número 12 del artículo 101.

A primera vista, estas consideraciones en favor de la exención serían atendibles. Pero a segunda vista no, pues todo aquello es así durante el curso del pleito, pero al conocerse el resultado del mismo, hay base para pronunciarse sobre cuál ha sido el valor de la acción. Si la acción no ha prosperado, su valor ha sido nulo, por lo que estaría exenta. Pero si la acción prosperó, puede decirse que el valor fiscal de la acción es el valor del objeto perseguido con la acción, es decir, el valor de la finca o derecho real correspondiente. No lo digo yo, lo dice, en un caso similar, el artículo 40 del Reglamento del Impuesto de Derechos de 15 de enero de 1959, como ahora veremos. Esta determinación de valor se produciría durante la vigencia de la anotación antes de la conversión en inscripción, en su caso, por lo cual podría aplicarse el artículo 105, número 2, antes visto, al tratar de las cuestiones previas. Incluso este artículo da base para aplicar la idea que sigue el citado artículo 40 del Reglamento de 1959 en el caso de liquidación de transmisión de acciones, pues, aunque esta transmisión, como su nombre indica,

(36) LACRUZ (pág. 269, ob. cit.) dice: «Lo que se anota a través de una demanda es la existencia de una litis». Y ROCA SASTRE (pág. 840, tomo II de su Tratado) dice que estas anotaciones tienen como «objetivo anotar la existencia de una instancia judicial».

y el artículo 88 del texto refundido confirma (37) es un concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, cabe la equiparación a efectos de determinación de valor, dado lo dispuesto en el artículo 105, número 2, del texto refundido y dada la unidad y complementariedad del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados con el de Transmisiones Patrimoniales.

El artículo 40 del Reglamento, en sus apartados 2.º y 3.º, dice así: «2. Cuando el valor de las acciones no conste, se practicará una liquidación con carácter provisional sobre el que, a requerimiento de la Administración, declaren los interesados, en el plazo de cinco días, y sin perjuicio de ampliarla al exceso, si lo hubiese, del verdadero valor de los Derechos transmitidos, cuando, por hacerse efectivo, sea conocido el de los bienes que mediante aquéllos se obtengan, practicándose entonces la liquidación definitiva. 3. Si en el plazo indicado los interesados no hicieran declaración del valor, lo fijará la Administración, si fuere posible; y previa notificación a los interesados por un término igual, se practicará la liquidación, sin perjuicio de las reclamaciones que procedan. Si no fuere posible a la Administración, por ningún concepto, fijar el valor de los derechos y acciones transmitidos, se aplazará la liquidación, haciéndolo constar así por medio de nota extendida al pie del documento.»

Aplicando esta idea a las anotaciones, se aplazará la liquidación si no consta el valor de la acción (y no constará casi nunca), hasta que se conozca el resultado del pleito, y entonces se girará la liquidación sobre el valor del derecho que perseguía la acción, si el resultado del pleito ha sido favorable, y en otro caso, se declarará la exención.

2.º Anotaciones preventivas en los casos de concurso, quiebra y suspensión de pagos.—En este caso se pueden producir dudas a propósito de su exención, pues en el fondo de una quiebra, concurso o suspensión de pagos, hay intereses económicos valiables. Pero estos intereses no son objeto de estas anotaciones. La anotación tiene aquí por objeto hacer constar la existencia de un pro-

(37) Dice el artículo 88 que «en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos».

cedimiento o situación especial, que puede afectar a los bienes del deudor. Tal objeto no es valuable. Y es que conviene tener en cuenta que una cosa es que el concurso, quiebra o suspensión de pagos se inicie por deudas claramente valuables en dinero, y otra muy distinta es que el objeto de la anotación sea hacer constar la existencia de dichos procedimientos especiales. Porque las deudas no se anotan, ya que son el lado pasivo de un Derecho de crédito. Y además, estas anotaciones, tal como están reguladas en la legislación hipotecaria, son análogas a las anotaciones de demanda de incapacidad, y en estas últimas hemos visto que no hay duda sobre la declaración de exención (38).

3.º Anotaciones que publican simplemente una prohibición de disponer.—Quiero referirme aquí a un grupo de anotaciones preventivas dentro de las anotaciones de prohibición de disponer, que no constituyen ninguna garantía especial, sino que se limitan a publicar una situación de inalienabilidad, es decir, una prohibición de disponer. Este grupo de anotaciones de prohibición de disponer cabe dentro de los términos amplios del artículo 26, 2.º de la Ley Hipotecaria (39). Como ejemplo de esta clase de anotaciones está la que admite la jurisprudencia registral en base al artículo 1.030 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (en juicios de testamentaria o abintestato: resoluciones de la Dirección General de los Registros de 27 de agosto de 1896 y de 26 de febrero de 1909). Su objeto es simplemente publicar la existencia de la prohibición de disponer. Ahora bien, como una prohibición de disponer no es susceptible de valoración, deben declararse exentas estas anotaciones conforme al artículo 101, número 12.

Sin embargo, conviene tener en cuenta que dentro de las anotaciones preventivas de prohibición de disponer, el supuesto normal no es, en realidad el que se acaba de exponer, sino que el que contempla generalmente el legislador es otro. Así, en el artículo 42,

(38) ASÍ LACRUZ (pág. 276, ob. cit.) dice: «Conforme al artículo 42, 5.º se admite la anotación preventiva de las demandas afectantes a la capacidad, enumeradas en el artículo 2, 5.º, extendiéndola el artículo 142 del Reglamento Hipotecario a los casos de suspensión de pagos, concurso o quiebra, previos los trámites establecidos en las Leyes».

(39) El artículo 26, 2.º se refiere a las prohibiciones «que deban su origen inmediato a alguna resolución judicial o administrativa», diciendo que «serán objeto de anotación preventiva».

número 4, de la Ley Hipotecaria (40) se contemplan unas anotaciones de prohibición de disponer cuyo objeto es crear una garantía especial de una obligación determinada. Estas otras anotaciones son constitutivas, y a ellas no se les debe aplicar la exención, pues el interés que garantizan está claramente determinado, al ser una deuda. Este otro grupo se mencionará a continuación entre los casos de anotaciones sujetas al impuesto, que no gozan de exención (41).

(40) El número 4.º del artículo 42 de la Ley Hipotecaria dice: «Podrá pedir anotación preventiva: ... 4.º El que, demandando en juicio ordinario el cumplimiento de cualquiera obligación, obtuviere, con arreglo a las Leyes, providencia ordenando el secuestro o prohibiendo la enajenación de bienes inmuebles.

(41) Los tratadistas de Derecho hipotecario no hacen esta distinción dentro de las anotaciones de prohibición de disponer, que en mi opinión se obtiene del propio Derecho positivo y del estudio de casos concretos de anotaciones de prohibición de disponer. Así Lacruz considera que las anotaciones de prohibición de disponer se limitan a publicar una inalienabilidad, diciendo que son asientos de contenido negativo (ob. citada, pág. 278). Yo creo que no se tiene en cuenta el aspecto positivo de garantía de una obligación, que pueden implicar algunas anotaciones de prohibición de disponer, pues en el número 4.º del artículo 42 de la Ley Hipotecaria aparece la expresión «cumplimiento de una obligación», que implica que hay anotaciones de prohibición de disponer que garantizan el cumplimiento de una obligación.

Por otro lado, ROCA SASTRE, que incluye las anotaciones de prohibición de enajenar entre las de mera publicidad (tomo II, ob. cit., pág. 841) llega a la conclusión (pág. 796) de que el artículo 42, núm. 4.º dice lo mismo que el artículo 26, núm. 2.º de la Ley Hipotecaria, y que si se suprimiera el artículo 26, número 2.º, quedaría todo igual. Tengo que decir que, aparte del supuesto de anotaciones ordenadas por autoridades administrativas, que no se contemplan en el artículo 42 y sí en el 26, se olvida que el artículo 26, número 2.º es un artículo de fórmula amplia, en la que caben anotaciones de prohibición de disponer con función de simple publicidad y con función constitutiva. En cambio, el artículo 42, núm. 4.º es un artículo que se refiere sólo a aquellas anotaciones preventivas de prohibición de disponer de *efecto constitutivo*, pues garantizan el cumplimiento de una obligación en un juicio.

Acertadamente había dicho BAS Y RIVAS, haciendo la distinción arriba apuntada, olvidada por los demás autores que «lo que ha querido el legislador al gravar las anotaciones a que se refiere el artículo 17 del Reglamento ha sido sujetar a tributación la garantía que prestan los embargos, secuestros y prohibiciones de enajenar, cuando en forma específica de anotación, trascienden al Registro de la Propiedad y surten efecto contra tercero; pero las prohibiciones de enajenar satisfacen otras funciones distintas de las de mera garantía. Por consiguiente, la línea divisoria que tratamos de hacer ver, hay que apreciarla precisamente en esa función de garantía, como hemos dicho antes con referencia a las anotaciones de embargo, equiparadas a las de secuestro y prohibición de enajenar a los efectos fiscales que analizamos» (ob. cit., página 408).

En la legislación vigente, la línea divisoria de los dos grupos de anotaciones de prohibición de disponer, la sigue dando la idea de *garantía*, que apuntaba BAS Y RIVAS, pero se trata de una línea divisoria entre las exentas y las no exentas, no entre las sujetas y las no sujetas. Efectivamente, ahora

3. *Anotaciones exentas atendiendo al "origen".*—El número 12 del apartado 2 del artículo 101 del texto refundido considera también exentas las anotaciones preventivas «que se practiquen de oficio en virtud de precepto legal expreso que así lo ordene».

Conviene distinguir las anotaciones *que se practican de oficio* por el Registrador en virtud de precepto legal expreso, y aquellas otras anotaciones que el Registrador practica *a instancia* de otro funcionario público que solicitó *de oficio* dichas anotaciones. En el primer caso, la anotación *se practica de oficio*. En el segundo caso, la anotación *se solicita de oficio*, pero se practica *a instancia* de otro funcionario.

Creo que sólo están exentas las anotaciones del primer grupo, conforme a este número 12, pues bien claramente dice que han de *practicarse de oficio en virtud de precepto legal expreso*, sin perjuicio, claro está, de que una anotación decretada de oficio pueda estar exenta por otra causa distinta de la del número 12 del artículo 101, 2. Esto ocurre precisamente en el supuesto del artículo 17, 2, 4.º del Reglamento de 15 de enero de 1959, actualmente sin vigor (42), que alude a las anotaciones que *se decreten de oficio* en las causas criminales. La norma que hay que aplicar actualmente a estas anotaciones es que están exentas conforme al número 1 del artículo 101, en relación con el apartado a), 1 del artículo 65 del texto refundido, pero no están exentas conforme al número 12 del apartado 2 del artículo 101, pues no *se practican* de oficio, aunque *se decreten* de oficio.

La lista de anotaciones *practicadas de oficio por el Registrador* en virtud de precepto legal expreso, a las que se aplica esta exención, es la siguiente:

las anotaciones de prohibición de disponer están sujetas, en todo caso, pero las que no garantizan el cumplimiento de una obligación determinada, entiendo que están exentas por aplicación del número 12 del artículo 102 del texto refundido.

(42) Decimos que el supuesto del número 4.º, del artículo 17, 2, del Reglamento del Impuesto, está sin vigor actualmente, porque tales anotaciones decretadas de oficio están exentas por ser a favor del Estado (art. 65, 1, a texto refundido). Por tanto, si están exentas, sobra dicho precepto. Antes cabían dudas, pero ahora, dada la legislación actual y lo dispuesto en la disposición transitoria 6.ª del texto refundido no cabe duda de que el citado número 4.º no tiene aplicación, pues sobra la idea de aplazamiento de la liquidación en un supuesto en que existe exención desde el principio.

1.º Las practicadas por falta de índices del Registro (art. 161 del Reglamento Hipotecario).

2.º Las extendidas cuando el Registrador consulta a la Dirección General de los Registros alguna duda que impide realizar la inscripción solicitada (art. 481 del Reglamento Hipotecario).

3.º Las efectuadas cuando se presenten en un mismo instante títulos contradictorios referentes a una misma finca (art. 426 del Reglamento Hipotecario).

4.º Las tomadas por suspensión de anotaciones de embargo en causa criminal o en que tenga interés el Estado (art. 164 del Reglamento Hipotecario).

5.º Las extendidas cuando se pretenden inscribir bienes dotales estimados, sin que sea posible practicar simultáneamente la inscripción de la correspondiente hipoteca dotal (art. 171 de la Ley Hipotecaria).

6.º La anotación que prevé el artículo 21 número 2 del Reglamento de parcelaciones publicado por Decreto de 7 de abril de 1966.

4. *Caso de exención del número 13 del apartado 2 del artículo 101.*—El número 13 considera exentas «las anotaciones de embargo y secuestro cuando se verifiquen en favor del acreedor hipotecario o prendario sobre los mismos bienes objeto de tales derechos».

Dice FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ que se señala esta exención, «sin duda, para evitar la superposición de impuestos por haber pagado ya la hipoteca el impuesto de Transmisiones Patrimoniales» (43).

Un caso de este grupo es, según BAS Y RIVAS, el de las anotaciones preventivas de secuestro y posesión interina a favor del Banco Hipotecario de España, permitidas por el artículo 91 de sus Estatutos de 3 de noviembre de 1928 (44).

Naturalmente, esta exención sólo se producirá en la medida en que la anotación no garantice más de lo que la hipoteca garantizaba. En otro caso se liquidará la diferencia. Estimo acertado tal criterio, pues, aunque el artículo 101, número 13, no distingue, hay

(43) Obra citada, pág. 776.

(44) Ob. cit., pág. 406, nota 603.

que entender que la expresión que utiliza «los mismos bienes objeto de tales derechos», se refiere no sólo a la identidad física de los bienes, sino también a la identidad de cantidad garantizada con esos bienes, pues éstos son objeto de la hipoteca o de la prenda, para servir de garantía a una determinada cantidad (45).

Por último, creo que no ofrece duda que en la expresión «acreedor hipotecario» caben también los cesionarios del crédito hipotecario y las personas que se subroguen en los derechos del acreedor hipotecario. Y ello porque tales titulares se convierten en ambos casos en acreedores hipotecarios (46).

V

ANOTACIONES PREVENTIVAS SUJETAS QUE NO GOZAN DE EXENCIÓN

Una vez delimitados los casos de no sujeción y de exención, se observa que, en definitiva, salvo el caso de anotaciones de demanda del número 1.º del artículo 42 de la Ley Hipotecaria, las únicas anotaciones que, por exclusión, son objeto de liquidación, son las llamadas anotaciones de garantía o constitutivas. Por tanto, respecto a la delimitación de las anotaciones que pagan impuesto, no hay una gran diferencia entre la legislación precedente (art. 17 del Reglamento, que aludía a las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar) y la actual, en este punto, salvo que ahora hay que añadir las demás anotaciones de garantía y la ya citada anotación de demanda.

La lista de anotaciones sujetas no exentas es la siguiente:

1.º *Anotaciones de demanda del número 1 del artículo 42 de la Ley Hipotecaria.*—Al tratar de las exenciones, ha sido ya estu-

(45) En este sentido de que se liquide por la diferencia, se pronunciaba BAS Y RIVAS, basándose en el artículo 2, apartado IV de la Ley de 21 de marzo de 1958, pues se decretaba la exención de tales anotaciones sólo en cuanto a las cantidades aseguradas ya con hipoteca, «con lo cual hay que sobreentender que las anotaciones derivan de los procedimientos ejecutivos instados para el cobro de los créditos garantizados con hipoteca o prenda» (ob. cit., págs. 404 y 405).

(46) Así lo entendía BAS Y RIVAS, basándose en que «de lo contrario, el Reglamento habría modificado el último inciso del apartado IV del artículo 2.º de la Ley» (ob. cit., pág. 405).

diado este tipo de anotaciones, como contrapuesto a las demás anotaciones de demanda que están exentas. Me remito a lo dicho anteriormente sobre el artículo 40 del Reglamento de 15 de enero de 1959.

2.º *Anotaciones preventivas de embargo.*—Estas anotaciones no se limitan a publicar un derecho de crédito, sino que constituyen una garantía del mismo crédito. Y como esta garantía no está sujeta al impuesto de Transmisiones Patrimoniales, se produce la sujeción al impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Es el supuesto más frecuente de anotaciones sujetas al impuesto. Sin embargo, algunas anotaciones de este grupo, como son las anotaciones de embargo en causas criminales, pueden producir algunas dudas, e incluso había algún autor que con base a la reforma de 1947 se pronunciaba en favor de la no sujeción (47). Yo creo que actualmente las anotaciones de embargo en causa criminal están *sujetas*, sin perjuicio de que se produzcan *exenciones*. Hay que distinguir tres grupos:

a) Anotaciones de embargo en causa criminal, a favor del Estado (en garantía de multas, etc.), decretadas de oficio por el Juez, en base al artículo 589 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Estas anotaciones están exentas, por tratarse de anotaciones cuyo sujeto es el Estado [art. 101, 1.º, en relación con el art. 65, 1.º, apartado a), del texto refundido].

b) Anotaciones de suspensión de anotaciones de embargo en causa criminal a favor del Estado, cuando se practican por no poder practicarse las anotaciones del apartado anterior, al mediar defectos. Estas anotaciones de suspensión están exentas por dos razones: en primer lugar, porque son anotaciones a favor del Estado, y en segundo lugar, porque el Registrador las *practica de oficio* (art. 165 del Reglamento Hipotecario), aplicándose también, por tanto, la exención del número 12 del artículo 101, 2.º del texto.

c) Anotaciones de embargo en causa criminal a favor del acto civil (en garantía de la responsabilidad civil del procesado). Estas anotaciones se decretan por el Juez a instancia de parte, sin

(47) Ver CHINCHILLA RUEDA, trabajo citado en la nota 1.

que el Registrador actúe tampoco de oficio, al practicarlas, por lo cual, se deben liquidar conforme a las normas generales.

3.º *Anotaciones preventivas de secuestro.*—En el secuestro, a diferencia del embargo, no se trata de asegurar una cantidad dineraria, sino la cosa misma objeto de litigio. Por tanto, estas anotaciones constituyen una garantía respecto a la misma finca objeto de litigio, estando también sujetas al impuesto de Actos Jurídicos Documentados (48).

4.º *Anotaciones preventivas de prohibición de disponer con efectos constitutivos.*—Antes hemos hablado de las anotaciones de prohibición de disponer que no tienen efecto constitutivo, y las hemos considerado exentas, dado que no es posible determinar el valor de una prohibición de disponer, que es su objeto. Pero también habíamos dicho entonces, que las anotaciones de prohibición de disponer podían tener un efecto de garantía específica, y entonces estaban sujetas. Nos referimos ahora concretamente a este caso. Aquí las anotaciones no se limitan a publicar una prohibición de disponer, una situación negativa de inalienabilidad, no valuable, sino que con la prohibición de disponer que publican, garantizan un interés valuable determinado. El artículo 42, número 4.º, de la Ley Hipotecaria se refiere directamente a estas anotaciones (49). Y, como en tal caso, la base liquidable, según el artículo 105, 1.º, c), es el interés garantizado, y éste es claramente valuable, no se puede aplicar la exención del número 12 del artículo 101 del texto refundido. Ejemplo de estas anotaciones de prohibición de disponer que no están exentas, es el de las anotaciones que se practican por decretarlo el Juez como una de las varias medidas que discrecionalmente puede adoptar para asegurar la efectividad de la sentencia que recayere en el juicio, de conformidad con el artículo 1.428 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

(48) BAS Y RIVAS dice: «No es clara nuestra legislación en lo que a secuestros se refiere; pero fiscalmente, hay que considerar como casos de secuestro todos los supuestos en que se aseguran bienes litigiosos de acuerdo con lo que se dispone en los artículos 1.419 a 1.428 de la Ley de Enjuiciamiento, en cuanto deban trascender al Registro de la Propiedad» (ob. cit., pág. 406). Respecto a las anotaciones preventivas de secuestro y posesión interina a favor del Banco Hipotecario de España, obsérvese que están exentas, según se dice más arriba.

(49) Ver lo dicho en la nota 41.

5.º *Anotaciones preventivas de legado de género o cantidad.*—Aquí también se constituye una garantía sobre bienes inmuebles para asegurar el valor del legado. Por tanto, no se anota el legado (concepto no anotable al ser de género o cantidad), sino la garantía del mismo, garantía que, al no estar gravada por el impuesto de Sucesiones o Transmisiones, determina el gravamen por el impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

6.º *Anotaciones preventivas de créditos refaccionarios.*—Estas anotaciones deben considerarse sujetas al impuesto en la legislación vigente (50), pues tienen por objeto la creación de la llamada garantía refaccionaria, en seguridad de la devolución de un préstamo de este tipo. Ciertamente, estas anotaciones se refieren a un préstamo, que ya está sujeto al impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Pero, a pesar de todo, no cabe defender la no sujeción de la anotación al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, alegando el número 2.º del artículo 100 del texto refundido, pues a ello se podría contestar diciendo que lo que se anota no es el préstamo, sino la constitución de una garantía similar a la hipoteca, para asegurar la devolución del préstamo. Ahora bien ¿se podría decir que tal garantía, al ser similar a la hipoteca, debe considerarse sujeta al impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y, por tanto, no sujeta la anotación al impuesto de Actos Jurídicos Documentados? Creo que no, pues, aunque el artículo 59 de la Ley Hipotecaria identifica los efectos de esta anotación con los de la hipoteca, fiscalmente no cabe ampliar el concepto *hipoteca* a otros conceptos de distinta naturaleza no consignados expresamente en la Tarifa, aunque produzcan los mismos efectos que aquella. Tal ampliación la impide el artículo 13, número 1 del texto refundido que dice: «Los actos y contratos no consignados expresamente

(50) En el artículo 17 del Reglamento de 1959 no se mencionaba esta anotación preventiva. BAS Y RIVAS opinaba que «debiera haber estado comprendida en el apartado 1 del artículo 17 del Reglamento y tributar por ese concepto, sin perjuicio de que, si llegara a convertirse en hipoteca, tributara también por la diferencia de tipo». Y decía, frente a un acuerdo, citado por SILVÁN, del Tribunal Gubernativo de 28 de marzo de 1923 declarando que los créditos refaccionarios debían considerarse como hipotecarios, que «mientras no hay hipoteca no debe tributar como tal, y no hay hipotecas sin escritura y sin inscripción en sentido estricto» y que hay que «aceptar fiscalmente, lo que jurídicamente es y no lo que pueda llegar a ser» (ob. cit., pág. 410).

en las Tarifas se considerarán no sujetos a los impuestos regulados en esta Ley» (51).

Por tanto, al producirse la no sujeción al impuesto de Transmisiones, se produce la sujeción de estas anotaciones al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, debiendo tributar por el número 36 de la Tarifa, al 1 por 100. Esto dará lugar, aparte de liquidar el préstamo al 1,10 por 100, a que se liquide después la anotación en garantía del préstamo al 1 por 100, con lo cual resulta un total de un 2,10 por 100, es decir, mayor tipo que cuando se constituye una hipoteca en garantía de un préstamo, en que el tipo es el 1,90 por 100. Incluso, en el supuesto de esta anotación la cuestión se agrava más, pues en su día, la anotación puede convertirse en hipoteca (52), y, entonces, procedería, la liquidación por constitución de hipoteca al 1,90 por 100.

Esto podrá considerarse exagerado y tenerlo en cuenta en una futura reforma por si procede rebajar el tipo impositivo, (53), pero, con la legislación vigente a la vista, no es ningún contrasentido, pues en tal caso se trata de tres actos liquidables diferenciados. Obsérvese que en la hipoteca también podría producirse el supuesto de superposición de imposición en el siguiente caso: se constituye un préstamo sin garantía; se liquida al 1,10 por 100; al cabo de unos meses, lo piensan mejor los interesados y constituyen hipoteca en garantía de aquel préstamo; entonces se liquida también la hipoteca al 1,90 por 100; llegado el momento de la extinción de la hipoteca, deciden prorrogar su vigencia; esta prórroga se liquida también al 1,90 por 100.

Compárese ahora este caso con las liquidaciones sucesivas que hemos señalado en el caso de anotación de créditos refaccionarios, y se verá que tal interpretación no es ilógica, pues son tres actos diferentes en esencia y en el tiempo (constitución del préstamo,

(51) Cosa distinta sucede con las condiciones resolutorias en garantía del precio aplazado, que se consideran fiscalmente como hipotecas, según el artículo 56. 1.º del texto refundido.

(52) Así se desprende del artículo 93 de la Ley Hipotecaria, que en su párrafo 1.º dice que «el acreedor refaccionario podrá pedir la conversión de su anotación preventiva en inscripción de hipoteca, si al expirar el término señalado en el artículo anterior no estuviere aún pagado por completo su crédito por no haber vencido el plazo estipulado en el contrato»

(53) Según se ha dicho en la nota 49, BAS Y RIVAS era partidario, en caso de conversión en hipoteca, de liquidar por la diferencia de tipo entre la anotación y la hipoteca

anotación y conversión en hipoteca). También debe tenerse en cuenta, que la anotación de créditos refaccionarios representa para el acreedor un gran beneficio, pues puede obtener una garantía similar a la hipoteca (aunque provisional), sin contar siquiera con el consentimiento del deudor. En cambio, el acreedor que prestó, sin pactar la hipoteca, si luego quiere constituirla, necesita el consentimiento del deudor, pues no tiene tal beneficio por disposición de la Ley. Y lo mismo cabe decir de la posibilidad de convertir la anotación de créditos refaccionarios en inscripción de hipoteca.

Nájera, 3 de marzo de 1970.

JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA.

Registrador de la Propiedad