

# **LAS GARANTÍAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

*José María Lago Montero*<sup>1</sup>

*Ma. de los Ángeles Guervós Maíllo*<sup>2</sup>

*SUMARIO: a) Introducción. b) El derecho de prelación general o privilegio general sobre bienes muebles e inmuebles del artículo 71 LGT. c) La sucesión en la titularidad de explotaciones económicas del artículo 72 LGT. d) El privilegio o prelación especial sobre bienes muebles e inmuebles del artículo 73 LGT. e) El derecho de afectión general del artículo 74.1 LGT. El derecho de afectión especial del artículo 74.2 LGT. f) El derecho de retención del artículo 75 LGT. g) La garantía para el caso de aplazamiento o fraccionamiento del artículo 76 LGT.*

## **A) INTRODUCCIÓN**

Se entiende por garantías *en sentido amplio*, todas las medidas que, de alguna manera, refuerzan la efectividad del crédito tributario. Así, todas las potestades, facultades o derechos que, sin ser esenciales al propio crédito, son otorgados por la Ley a la administración tributaria con el fin de facilitar y asegurar la satisfacción del interés del acreedor, son denominadas, en el más amplio de los sentidos, garantías del

---

<sup>1</sup> Profesor de Derecho financiero, Universidad de Salamanca.

<sup>2</sup> Profesor de Derecho financiero, Universidad de Salamanca.

crédito, en nuestro caso, tributario. Cortés Domínguez <sup>3</sup>, señala que si bien se miran las cosas, todas las instituciones del derecho tributario son garantistas —responsables-sustitutos-retenedores, etcétera—. El derecho tributario está plagado de institutos que, en el sentido amplio apuntado, podrían considerarse garantías del crédito.

Es necesario utilizar un concepto más restringido de garantía para centrar el objeto de nuestro comentario y ello, partiendo de la base de que la hacienda pública no se fía de las numerosas garantías que la legislación común establece en favor de los acreedores de todo tipo y condición (legislación hipotecaria y Código Civil fundamentalmente). Como señalara hace ya años Federico Bas y Rivas <sup>4</sup>, la hacienda necesita garantías... pero todas le parecen pocas.

En *sentido estricto*, serían garantías aquellas medidas que añaden al crédito tributario algo que *per se* no tiene, un plus de seguridad para el acreedor, un nuevo patrimonio que perseguir. Se crea así una relación jurídica subordinada, accesorial, autónoma de la relación jurídica principal, y *ex lege* <sup>5</sup>.

La regulación que de las garantías del crédito tributario ofrece nuestra Ley General en los artículos 71 a 76 —sección 5ª del capítulo V, Título II— es una añeja e inoperante regulación. Como explica Simón Acosta <sup>6</sup>, «ni todas las garantías están reguladas en los artículos 71 a 76 LGT, ni todas las potestades o derechos regulados por estos artículos son verdaderas garantías del cobro de la deuda tributaria».

Ello no obstante, al análisis de estos preceptos se circunscribe el trabajo que sigue.

---

<sup>3</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1985.

<sup>4</sup> BAS Y RIVAS, Federico, *Impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960.

<sup>5</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Las garantías del crédito tributario», en *CREDF* núm. 30, 1981.

<sup>6</sup> SIMÓN ACOSTA, E., «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias» en *Comentarios a la LCT y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Sainz de Bujanda, vol. II, IEF, Madrid, 1991.

## **B) EL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL O PRIVILEGIO GENERAL SOBRE BIENES MUEBLES E INMUEBLES DEL ARTÍCULO 71 LGT**

Establece el Artículo 71 LGT: «La hacienda pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la hacienda pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de esta Ley».

Prelación significa preferencia para el cobro de que goza un acreedor en un concurso de acreedores o en una quiebra, con un deudor ejecutado <sup>7</sup>. Es una garantía pensada para el caso de que el deudor no satisfaga la deuda tributaria en período voluntario dando pie a la vía de apremio, con embargo de sus bienes y venta en pública subasta, para con el líquido obtenido proceder a satisfacer todas sus deudas. La prelación de crédito tributario juega su papel en este momento, en el que todos los acreedores quieren cobrar y se duda de la existencia de líquido obtenido suficiente para cubrir todos los créditos. ¿Quién cobra primero de ese líquido obtenido mediante subasta?

La hacienda estatal, autonómica y local (artículo 2 LOFCA y artículo 2 LHL) goza de preferencia para el cobro de sus *créditos liquidados o autoliquidados vencidos y no satisfechos* transcurrido el período voluntario de pago, pero será operativa esa preferencia «en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca, o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el Registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo, el derecho de la hacienda pública....».

Por lo tanto, es un privilegio relativo y no absoluto. La hacienda pública vence a los acreedores no hipotecarios. Pero cede ante acreedores

---

<sup>7</sup> Vid. MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

hipotecarios. Es pues, poco operativo. Para ser preferente a éstos, la administración tributaria actuante debería haber anotado su derecho en el registro mediante anotación preventiva de embargo (artículo 128 LGT) antes de que estos acreedores hipotecarios anotaran el suyo, en los términos clásicamente establecidos por la legislación hipotecaria.

Alguna jurisprudencia cree que ni siquiera así sería preferente frente al titular del derecho real adquirido antes aún no inscrito. Así, las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1962 (*Aranzadi*, 4.749), de 17 de marzo de 1978 (*Aranzadi*, 1.052), 3 de noviembre de 1984 (*Aranzadi*, 5.364), 20 de abril de 1987 y 3 de mayo de 1988 (*Aranzadi*, 3.874), sobre la ineficacia de la anotación preventiva de embargo ordenada por la administración frente a actos de adquisición anteriores aún no inscritos, dado el juego de los artículos 44 de la Ley Hipotecaria y 1923 del Código Civil, que recortan la preferencia general del artículo 71 LGT. Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, Tejerizo López y Lago Monteros, no opinan así, porque, señalan, la preferencia, la marca, la inscripción. La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1991 (*Impuestos*, t. II, 1991) <sup>8</sup>, subraya la necesaria anotación preventiva de embargo para que el crédito de la hacienda sea preferente a los de otros acreedores debidamente inscritos.

La garantía de este artículo 71 LGT es de carácter procedimental, no personal ni real. Así, Muñoz Merino, Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano, y Simón Acosta <sup>9</sup>, aportan discutibles resoluciones acerca de la ineficacia de la anotación preventiva de embargo ordenada por la administración frente a actos de adquisición anteriores aún no inscritos, dado el juego de los artículos 44 de la Ley Hipotecaria y 1923 del Código Civil, que recortan la preferencia

---

<sup>8</sup> MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1998. LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

<sup>9</sup> MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario*, *op. cit.*; y CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª edición, La Ley, Madrid, 1990.

del artículo 71 LGT. Y las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1930 y 2 de mayo de 1963, sobre la necesidad de que los créditos amparados por la garantía del artículo 71 LGT estén liquidados administrativamente, criterio éste hoy francamente revisable dada la generalización de las autoliquidaciones.

### **C) LA SUCESIÓN EN LA TITULARIDAD DE EXPLOTACIONES ECONÓMICAS DEL ARTÍCULO 72 LGT**

Establece el artículo 72 LGT: «1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil». «2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses, quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo».

Esta garantía es aplicable para el cobro de todos los tributos devengados por razón del ejercicio de la explotación económica cuya titularidad se transmite. Se contempla, pues, el caso de transmisión de negocio, debiéndose distinguir a tales efectos, aunque el precepto no lo haga, entre la sucesión *mortis causa* y la sucesión *inter vivos*.

Cuando la sucesión es *mortis causa*, el nuevo titular es un contribuyente al igual que lo era el fallecido. No es, pues, un supuesto de garantía personal del crédito tributario<sup>10</sup>. Es un supuesto de pura, simple y lógica

---

<sup>10</sup> Vid. LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción a los diversos deberes*, op. cit.; CHICO DE LA CÁMARA, R., «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, y CASADO OLLEIRO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 23ª edición, Madrid, La Ley, 1990.

subrogación del heredero en la titularidad de los derechos y obligaciones del causante. Tal subrogación no opera en el caso del legatario (salvo que toda la herencia esté repartida en legados), ni si el heredero aceptara la herencia a beneficio de inventario, rechazando la asunción de deudas que excedieren del valor de la adquisición hereditaria.

La muerte del contribuyente, anterior titular de la explotación, determina la subrogación *ex lege*, en su posición jurídico-tributaria, de quienes le sucedan en la titularidad de sus bienes, derechos y obligaciones. El sucesor es un sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal, puesto que ocupa la posición jurídica del contribuyente al fallecimiento de éste. Como ha señalado la doctrina <sup>11</sup>, el sucesor sustituye al contribuyente fallecido en su capacidad económica, en su patrimonio y en sus relaciones jurídico-patrimoniales.

Como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de junio de 1996 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1.061), la administración debe continuar el procedimiento de cobro con los herederos del deudor sin más requisitos que la constancia del fallecimiento, extendiéndose la responsabilidad al patrimonio de los herederos, salvo que hubiesen aceptado la herencia a beneficio de inventario o solicitado certificación de cargas; está legitimada la actuación en nombre de la herencia yacente, de cualquiera de los miembros o partícipes que integran la entidad <sup>12</sup>. Las deudas tributarias forman parte, al igual que los restantes débitos, del pasivo del caudal hereditario y se transmiten a quienes sucedan al causante en la titularidad de su patrimonio <sup>13</sup>.

Por el contrario, si la transmisión de la explotación se produce por un negocio jurídico *inter vivos*, el nuevo titular es un responsable, un garante personal de las obligaciones tributarias del causante. El anterior titular

---

<sup>11</sup> Vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993.

<sup>12</sup> Vid. LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción a los diversos deberes*, *op. cit.*

<sup>13</sup> PÉREZ ROYO, F., «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 3/1972.

sigue siendo el deudor principal a título de contribuyente. Como ha señalado la doctrina, el contribuyente no desaparece aunque transmita la titularidad jurídica de explotaciones económicas. El contribuyente es, y sigue siendo, el titular originario, mientras que el nuevo titular-adquirente del negocio se constituye en responsable, es decir, garante personal de las deudas tributarias pendientes, derivadas del ejercicio de la actividad. Así, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero de 1978 <sup>14</sup>, según la cual el titular originario del negocio que se transmite sigue siendo sujeto pasivo. En contra, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 1969 (*Aranzadi*, 4.591), que califica erróneamente de sucesión en la deuda estos supuestos.

Sobre los requisitos para que opere esta garantía del artículo 72 LGT la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987 <sup>15</sup>, entiende que es precisa la existencia de un título jurídico que determine la sucesión y que la actividad económica se prosiga en los términos sustanciales en que venía desarrollándose. La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1985 (*Aranzadi*, 1959) entiende que la subrogación a que se refiere este precepto no se determina por la prosecución en el ejercicio de las actividades o explotaciones que dieron lugar a las deudas tributarias, sino por el mero hecho del cambio de titularidad. La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1982 (*Aranzadi*, 5.742) precisa que no basta con la adjudicación del edificio para que opere la garantía *ex* artículo 72 LGT. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 1978 <sup>16</sup>, entiende que no

---

<sup>14</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «La sucesión en las relaciones tributarias», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 57, 1965. Del mismo autor: «Comentario al artículo 72 LGT», en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Edersa, Madrid, 1983; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzandi, Pamplona, 1993; LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción a los diversos...*, *op. cit.*; CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *op. cit.*, p. 624.

<sup>15</sup> CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *op. cit.*, p. 624.

<sup>16</sup> CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *op. cit.*

basta la transmisión de un elemento aislado del negocio, aunque sea esencial, sino que es preciso el paso de la dirección y gestión de un negocio de una persona a otra. La prueba de que la transmisión es total y no parcial incumbe a la administración, Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1978 (*Aranzadi*, 1.415) y Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de noviembre de 1978 y 24 de abril de 1980 <sup>17</sup>. No basta la mera subrogación arrendaticia —Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1984 (*Aranzadi*, 955)— y menos aún si el contrato de arrendamiento se resolvió por incumplimiento del arrendatario, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de diciembre de 1987 <sup>18</sup>.

Sí opera la garantía aunque la transmisión se haya producido por subasta judicial, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1º de noviembre de 1979 <sup>19</sup>. No opera, en cambio, cuando se adquiere no del deudor sino de terceros adquirentes, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 1979 <sup>20</sup>. En este supuesto de segunda adquisición, Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López <sup>21</sup>, critican la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 1983 porque subordina la responsabilidad del segundo adquirente a que mantenga la actividad económica, no apreciándola en este caso el Tribunal por aplicación estricta del artículo 23.3 LGT, que impide extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. A juicio de Lago Montero <sup>22</sup>, el segundo adquirente (C) es responsable de las deudas originadas durante la titularidad del primer adquirente (B), pero no así de las deudas originadas por el

---

<sup>17</sup> CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *op. cit.*, pp. 223, 615 y 625.

<sup>18</sup> CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *cit.*, p. 625.

<sup>19</sup> CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *cit.*, p. 625.

<sup>20</sup> CASADO OLLERO, C.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas...*, *cit.*, p. 625.

<sup>21</sup> MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1998.

<sup>22</sup> LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción a los diversos...*, *op. cit.*

primer titular (A), pues el segundo adquirente (C) no adquiere de éste (A), y cada adquirente responde de las deudas derivadas del «ejercicio» de la actividad por el anterior titular, no de las deudas derivadas de la «titularidad» de éste, entre las que se encuentran las responsabilidades adquiridas por él, procedentes del ejercicio de la actividad por anteriores titulares. En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 1979.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de febrero de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 349) califica de responsable solidario al sucesor en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1.495), que declara incursas en el ámbito de la responsabilidad a las deudas por retenciones devengadas. También así la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 1992 (*Impuestos*, t. II, 1992). Con mejor criterio, a nuestro juicio, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 23 de enero de 1997 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 229) entiende que la «sucesión» *inter vivos* en la actividad empresarial es un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Coinciden con esta acertada posición Pabón de Acuña y Barberena Belzunce<sup>23</sup>. La responsabilidad de este adquirente de negocio es subsidiaria porque frente a la previsión *legal* en ese sentido del artículo 37.2 LGT nada puede hacer la previsión *reglamentaria* del artículo 13.3 RGR

Respecto de los requisitos para que se produzca una verdadera sucesión en la actividad empresarial determinante de responsabilidad son valiosas las precisiones que realizan la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 11 de mayo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 683) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de mayo de 1996 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*,

---

<sup>23</sup> *Vid.* PABÓN DE ACUÑA, J.M., «Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa», en *Estudios de derecho tributario*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979; y BARBERENA BELZUNCE, I., «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Impuestos*, tomo II, 1992.

629); la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 866) declara que hay sucesión en la empresa cuando se transmite «un complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios tendentes al desarrollo de una misma actividad, dándose, además, identidad en la ubicación, plantilla, clientes y elementos personales, gestores y organizativos en ambas entidades», y extiende la responsabilidad a todos los conceptos de la deuda tributaria, *ex* artículo 58 LGT. En el mismo sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 1996 (*Gaceta Fiscal*, núm. 153, 1997). Por su parte la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de abril de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 738), sostiene que la existencia de una hipoteca mobiliaria garantizando la deuda tributaria de una empresa no supone en caso de impago que dicha garantía deba ser ejecutada previamente a la declaración de responsabilidad solidaria por sucesión en la explotación de la empresa.

A nuestro juicio, no deben establecerse supuestos de responsabilidad para prestaciones accesorias de la material o principal, tales como intereses de demora, recargos de diverso cuño por ingresos tardíos, recargos de apremio y sanciones. La naturaleza resarcitoria de un daño que tienen todas estas prestaciones, frecuentemente adornadas con tintes sancionatorios —cuando no consistentes *per se* en auténticas sanciones— pugna con su exigibilidad posible a persona distinta de aquélla causante del daño que se pretende resarcir. La doctrina ha visto clara la cuestión, con práctica unanimidad, por lo que respecta a las sanciones, cuya exigencia al responsable se rechaza en virtud del principio de personalidad de la pena-sanción. Pero no se ha formulado un paralelo, y a nuestro juicio necesario, «principio de personalidad del daño», que impida resarcirlo a quien no lo ha causado, esto es, que impida extender la responsabilidad a las prestaciones resarcitorias que comentamos. De la Hucha plantea importantes consideraciones respecto a la no exigibilidad al responsable de intereses y recargos <sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F., «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990-II. La responsabilidad subsidiaria», *Crónica Tributaria*, núm. 63/1992.

El artículo 37.3 LGT, en la redacción que le ha proporcionado la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluye del ámbito de la responsabilidad tanto a las sanciones como al recargo de apremio, que sólo será exigible al responsable si previamente se le hubiera concedido al mismo un período voluntario de ingreso en el cual no hubiera satisfecho la deuda.

Respecto al procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria, pueden consultarse a Combarros Villanueva, Manzorra Manrique de Lara y Lago Montero <sup>25</sup>.

Por lo que respecta a la petición de certificación de deudas pendientes, a que se refiere el apartado 2º de este artículo 72, no merece ningún especial comentario. La simplicidad con que está redactado el precepto facilita que la solicitud del adquirente inminente se presente y tramite con libertad de forma, y con los contundentes efectos exoneratorios que el precepto atribuye para cuando las administraciones tributarias no respondan a la solicitud. Como explica Rodríguez Bereijo <sup>26</sup>, el párrafo 2º del artículo 72 demuestra bien a las claras que la adquisición *inter vivos* de la explotación económica es un supuesto de responsabilidad tributaria y no de sucesión en la deuda, responsabilidad de la que se exonera el adquirente que cumpliera lo preceptuado en el artículo, y exoneración que nunca hubiera cabido de tratarse de un sucesor. Calvo Ortega coincide con este planteamiento <sup>27</sup>.

## **D) EL PRIVILEGIO O PRELACIÓN ESPECIAL SOBRE BIENES MUEBLES E INMUEBLES DEL ARTÍCULO 73 LGT**

Establece el artículo 73 LGT: «En todos los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público,

---

<sup>25</sup> Vid. COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *Civitas-Revista Española de Derecho financiero*, núm. 23/1979; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1994; y LAGO MONTERO, J.M., «El Procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, núm. 22/1995.

<sup>26</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Las garantías...*, cit.

<sup>27</sup> CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *Hacienda pública española*, núm. 10/1971.

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

Bajo una notable fraseología se regula en este precepto una sola garantía eficaz para el cobro de la deuda tributaria correspondiente a un solo tributo: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Antiguamente podía tener sentido la regulación de esta garantía en leyes de carácter general, dada la importancia que en otro tiempo tuvieron las contribuciones rústica y urbana dentro del sistema tributario, tributos estos de los que trae causa la figura. Así, Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano y Simón Acosta <sup>28</sup>, comentan las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1980 (*Aranzadi*, 534), 31 de diciembre de 1982 (*Aranzadi*, 7.987) y 24 de marzo de 1983 (*Aranzadi*, 1.614), que circunscriben a las contribuciones territoriales las deudas tributarias garantizadas por el artículo 73 LGT. En contra, errónea y torpemente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1974 (*Aranzadi*, 2.639) que incluyó en esta garantía la licencia fiscal del impuesto industrial, el impuesto sobre sociedades, y el de transmisiones patrimoniales.

Hoy por hoy la garantía que comentamos está de más en la Ley General Tributaria. Bastaría con su previsión en la Ley de Haciendas Locales, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles <sup>29</sup>.

Estamos ante un derecho de preferencia absoluto para el cobro del crédito tributario en concepto de IBI en un concurso de acreedores. La hacienda pública goza de preferencia sobre cualquier acreedor aunque éste haya inscrito sus derechos. A diferencia de lo que ocurre en los supuestos del artículo 71 LGT, ahora la hacienda pública no cede

---

<sup>28</sup> CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones...*, *cit.*

<sup>29</sup> *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E., *La hipoteca legal tácita...*, *cit.* y MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *El impuesto sobre bienes inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1995.

ante nadie en su preferencia. Vence al acreedor hipotecario e inscrito. Es una hipoteca legal (*ex lege*) y tácita (no necesita inscripción) <sup>30</sup>. El artículo 35.3 del Reglamento General de Recaudación advierte, no obstante, que puede ser inscrita esta hipoteca, sin que la omisión de la inscripción altere la preferencia.

La hipoteca legal tácita tiene una limitación temporal importante, pues el precepto limita su eficacia al «cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa y al año anterior». Y el artículo 35.2. del Reglamento General de Recaudación identifica año natural con período voluntario en curso. La preferencia abarca, pues, el cobro de la deuda tributaria correspondiente al año en curso y el inmediato anterior, dado el carácter periódico del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Es, pues, una prelación fortísima pero limitada a dos créditos tributarios normalmente discretos en su cuantía.

Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano y Simón Acosta <sup>31</sup>, traen a colación las discutibles sentencias del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1979 (*Aranzadi*, 4.448), 26 de febrero de 1980 (*Aranzadi*, 534), 31 de diciembre de 1982 (*Aranzadi*, 7.987), 24 de marzo de 1983 (*Aranzadi*, 1.614) y 23 de diciembre de 1983 (*Aranzadi*, 6.998), sobre la anualidad corriente cayó cobro garantiza el artículo 73 de la LGT, que será la de la fecha de inscripción del tercero, sea tercer adquirente o sea tercer hipotecario, y no la anualidad en que el Estado ejercite la acción administrativa de cobro. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de abril de 1980 precisa que el Estado puede exigir al acreedor hipotecario, que libere los bienes hipotecados las deudas tributarias posteriores, que nada tienen que ver con la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT.

Para el juego de la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT frente a un poseedor del bien afecto distinto del sujeto pasivo véanse la Resolución del

---

<sup>30</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Las garantías...*, cit.

<sup>31</sup> CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones...*, cit.

Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de enero de 1987 (*Impuestos*, núm. 6, 1987), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas) de 7 de diciembre de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1.766) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 21 de enero de 1997 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 43). La Sentencia de la Audiencia Territorial de Granada recuerda que para exigir el pago al adquirente no hace falta la previa declaración de insolvencia del sujeto pasivo. Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1988 (*Aranzadi*, 9.827) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de mayo de 1989 declaran que debe requerirse el pago al titular de la finca antes de proceder al embargo.

El artículo 36 RGR prevé que, para disfrutar la hacienda pública de igual preferencia a la indicada en este artículo 73 LGT «por débitos anteriores a los expresados en él o por mayor cantidad de la que del mismo resulta, podrá constituirse voluntariamente por el deudor o ser exigida por la hacienda pública la constitución de hipoteca especial. Esta hipoteca surtirá efecto desde la fecha en que quede inscrita, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 de la Ley Hipotecaria».

### **E) EL DERECHO DE AFECCIÓN GENERAL DEL ARTÍCULO 74.1 LGT. EL DERECHO DE AFECCIÓN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 74.2 LGT**

Establece el artículo 74.1 LGT: «Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles».

Nos encontramos ante un derecho de afección de los bienes transmitidos al pago de los tributos que gravan las transmisiones. Aunque la redacción inicial del precepto permite extender su ámbito de aplicación

a todos los tributos que graven transmisiones, es decir, a la totalidad de los impuestos indirectos y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo cierto es que las exclusiones que después se hacen respecto a la persecución de los bienes en posesión de adquirente con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial para el caso de bienes muebles no inscribibles, obstaculiza el juego del precepto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, impuestos especiales y aduaneros. En realidad, es una garantía que procede del impuesto de derechos reales, pasa a la legislación de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, sucesiones y donaciones y es en estos tributos donde realmente resulta operativa<sup>32</sup>. Más recientemente, el artículo 76 de la Ley de Haciendas Locales ha establecido idéntica afección de los bienes inmuebles transmitidos al pago de las deudas tributarias no prescritas en concepto de impuesto sobre bienes inmuebles.

El bien transmitido responde del pago del tributo. La administración tributaria acreedora puede perseguir el bien si la deuda no se paga, tiene un derecho de persecución real «... cualquiera que sea su poseedor...» salvo que se trate de un tercero protegido por la fe pública registral, esto es, un adquirente con buena fe y justo Título de titular inscrito que a su vez inscribe. O bien de un adquirente de bienes muebles no inscribibles con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial<sup>33</sup>. No es, pues, una auténtica hipoteca, sino un derecho real más liviano, más fuerte que el establecido en el artículo 71 LGT, pero más débil que el regulado en el artículo 73 LGT. Como señala Cortés Domínguez<sup>34</sup>, «cuando una norma tributaria afecta al pago de un tributo a unos determinados bienes, de manera que el poseedor de los mismos responde con ellos (supuesto del artículo 41 LGT) estamos ante una obligación tributaria idéntica a las demás, sólo que garantizada por un derecho real sobre la cosa».

---

<sup>32</sup> Cfr. AROZARENA Y POVES, R., «La afección registral en los impuestos de sucesiones y donaciones», *Estudios de Hacienda Pública*, II, IEF, Madrid, 1977; CO RRAL GUERRERO, L., «La afección tributaria de bienes», *Boletín del Colegio de Abogados de León*, 1972.

<sup>33</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1996, *Impuestos*, núm. 9/1997.

<sup>34</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario...*, *cit.*

Las exclusiones que establece este precepto diferencian a este poseedor-adquirente de bienes afectos, del poseedor de bienes depositados, consignados, pignorados o hipotecados, que si responde con ellos en todo caso. La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1985 —*Aranzadi* 4.569— recuerda que «la afección opera respecto de bienes inmuebles adquiridos por compradores que no ostentan la condición de tercero protegido por la fe pública registral, en su doble manifestación de presumirse la exactitud e integridad del contenido de los asientos... y sabido es que para poder hablar de tercero hipotecario tienen que existir dos actos adquisitivos objeto de inscripción, pues solamente bajo esta idea de un adquirente *secundum tabulas* que a su vez inscribe puede comprenderse el juego del artículo 34 de la Ley Hipotecaria». Este precepto recién citado establece: «El tercero que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de persona que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después se anule o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en el mismo Registro. La buena fe del tercero se presume siempre, mientras no se pruebe que conocía la inexactitud del Registro. Los adquirentes a título gratuito no gozarán de más protección registral que la que tuviere su causante o transferente».

La garantía del artículo 74 LGT consiste, pues, en que los bienes transmitidos responden del pago de la obligación tributaria generada por la transmisión. La garantía nace desde el mismo momento en que se realiza el hecho imponible, no es necesario que el tributo esté liquidado ni autoliquidado. Este adquirente de bienes afectos por ley al pago del tributo responde con el bien siguiéndose el procedimiento marcado en los artículos 41 LGT y 37 RGR de la manera que comentamos a continuación <sup>35</sup>.

Si el deudor no pagare en período voluntario, la deuda se le providenciará de apremio notificándole los nuevos plazos para pago,

---

<sup>35</sup> Vid. ZAVALA RODRÍGUEZ; Fornos, A.; Llopis Giner, F.; Dago Elorza, I., *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentario al Real Decreto 1.684/1990*, CISS, Valencia, 1991; y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de marzo de 1997, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 455.

ya en vía de apremio y con el recargo correspondiente, que regula el artículo 108 RGR Si el deudor no pagare en estos nuevos plazos no sigue la ejecución con él sino que se derivará la acción administrativa al poseedor del bien. La administración tributaria dictará acto administrativo que notifica al poseedor del bien la liquidación originaria para pago en período voluntario y la derivación, motivada.

Ante esta notificación el poseedor del bien tiene tres posibles reacciones. La primera de ellas, realizar el pago, naciendo a su favor lógicamente un derecho de restitución frente al deudor principal. También le cabe, como segunda opción, dejar que prosiga la actuación, en cuyo caso se desarrollará de principio a fin un procedimiento de apremio para con el poseedor de este bien, para el cobro en vía ejecutiva de la deuda en cuestión. Y como tercera opción el ordenamiento jurídico le permite a este garante real interponer los recursos que pudiera haber interpuesto el deudor contra la liquidación originaria, así como impugnar también la procedencia de la derivación misma.

En definitiva, y como ha precisado Damas Serrano <sup>36</sup>, la afección legal de bienes al pago de deudas tributarias es un derecho real de garantía que opera tanto si los bienes se encuentran en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación garantizada como si han salido de éste y se encuentran en el patrimonio de un tercer adquirente.

Por su parte, este mismo artículo 74, en su apartado 2, añade: «Siempre que la Ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación, cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido la administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que se hará constar por nota marginal de afección en los registros públicos».

---

<sup>36</sup> DAMAS SERRANO, A.J.: «Afección de bienes y derechos», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a don Fernando Sainz de Bujanda)*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.

En este apartado se prevé, dentro de la misma afectación de bienes y para los mismos tributos citados que venimos comentando, el supuesto de que la adquisición gravada pudiera disfrutar de una exención cuyos requisitos han de reunirse con posterioridad a la transmisión. El supuesto más frecuente, y muy frecuente, en la práctica es el de la compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, destino éste que la legislación del impuesto de transmisiones patrimoniales considera desde antiguo merecedor de la concesión de una exención, precisamente para favorecer tales operaciones <sup>37</sup>.

Estamos ante la llamada, impropia, exención «provisional», que, a nuestro juicio, no es más que una expectativa de exención <sup>38</sup>, que llegará a ser exención si en el futuro se verifican los requisitos condicionantes de la misma —en el ejemplo citado—, si se construyen efectivamente, en tiempo y forma, las viviendas de protección oficial. La Ley prevé un posible y futuro incumplimiento del deudor a través de un doble mecanismo garantista, adicional a la mera afectación de bienes ya prevista en el artículo 74.1. De una parte, el tributo devengado y aún no exento, se liquida caucionalmente por la administración aunque no se cobra: se suspende el ingreso al amparo de esa solicitud de exención, de esa exención en expectativa. De otra parte, de la liquidación practicada y no ingresada se toma nota marginal en el Registro de la Propiedad y mediante ella cualquier futuro poseedor de esa finca sabe que pesa sobre ella la afectación al pago del tributo devengado, liquidado y aún no exento. Sobre la naturaleza de esta exención, de la liquidación que se practica y de la garantía que se establece, véase Lago Montero <sup>39</sup>.

Por lo tanto, el bien transmitido responde de la deuda, liquidada cautelarmente y no ingresada. Este adquirente del artículo 74.2 LGT

---

<sup>37</sup> Cfr. NIEVES BORREGO, J., «Adquisiciones de terrenos con destino a la construcción de viviendas de protección oficial», *Crónica Tributaria*, núm. 1/1972, NUÑEZ LAGOS, R., «Limitaciones y beneficios en las leyes protectoras de la construcción», *Revista de Derecho Notarial*, núm. XXV-XXVI/1959.

<sup>38</sup> Cfr. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español común y foral*, tomo 1, vol. II, Reus, Madrid, 1987.

<sup>39</sup> Vid. LAGO MONTERO, J.M., *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, EDERSA, Madrid, 1990.

responde con los bienes adquiridos en todo caso, pues el precepto establece ahora una hipoteca legal expresa. La garantía es aquí más fuerte que en el artículo 74.1 LGT porque se hace constar en el Registro por nota marginal, no cede ante los terceros del artículo 74.1 LGT. Es una auténtica hipoteca legal expresa, porque, ordenada *ex lege*, consta en el Registro de la Propiedad. Y es una garantía más concreta que aquélla, puesto que asciende a la cifra liquidada y anotada <sup>40</sup>.

Pasado el plazo que la Ley concede para cumplir los requisitos condicionantes de la exención puede ocurrir:

- a) Que el sujeto pasivo cumpla los requisitos condicionantes de la exención. En este caso la exención se perfecciona, se girará liquidación negativa determinante de la inexistencia de deuda, que deja sin efecto a la liquidación cautelar anterior, y se ordenará cancelar la nota marginal de afección pues nada hay ya que garantizar <sup>41</sup>.
- b) Que el sujeto pasivo no cumpla los requisitos condicionantes de la exención <sup>42</sup>. No hay, pues, exención —nunca la hubo y ahora, definitivamente, no la hay— y en consecuencia se levanta la suspensión de ingreso de la liquidación cautelar, pudiendo encontrarnos con varias posibles situaciones. La primera de ellas es que, notificando al deudor el levantamiento de la suspensión, pague la deuda cautelarmente liquidada en período voluntario, cancelándose, lógica y seguidamente, la nota marginal del Registro.

Si el deudor no pagara la deuda en período voluntario se apremiará la misma, concediéndosele los nuevos plazos para ingreso del artículo

---

<sup>40</sup> Vid. ROMANÍ BIESCAS, A., «Efectos de las liquidaciones cautelares con nota registral de afección de bienes», *Crónica Tributaria*, núm. 12/1975.

<sup>41</sup> Cfr. LAGO MONTERO, J.M., *Las liquidaciones cautelares...*, *cit.*

<sup>42</sup> MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., «Pérdida de efecto de la exención concedida en el supuesto de adquisición de terrenos para viviendas de protección oficial», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 145/1980.

108 RGR, al notificársele la pertinente providencia. Pero si no pagara en estos perentorios plazos, no sigue la ejecución de la deuda con él sino que se ejecuta la nota marginal de afección, dirigiéndose requerimiento de pago al poseedor del bien. Se trata, también ahora, de una derivación de la acción administrativa en los mismos términos recién explicados en el comentario a los artículos 74.1 LGT, 41 LGT y 37 RGR.

Desde el punto de vista procedimental se han producido algunas vacilaciones jurisprudenciales en orden a determinar el momento en que, no satisfecha la deuda por su sujeto pasivo, procede perseguir los bienes afectos. A nuestro juicio, el artículo 37 del Reglamento General de Recaudación tras su redacción por Real Decreto 1.664/1990, de 20 de diciembre, soluciona los problemas que ofrecía el RGR-1968, con claridad suficiente: «Si la deuda no se paga en período voluntario ni en vía de apremio, transcurrido el plazo establecido en el artículo 108 de este Reglamento se requerirá al poseedor del bien afecto para que pague la deuda... Si no paga, se ejecutará el bien...». Está claramente marcado el preciso momento en que la administración tributaria, no satisfecha la deuda por el deudor principal, puede derivar la acción al poseedor del bien afecto. Lo entiende perfectamente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de noviembre de 1996 —*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1.613— para la que el artículo 37.2 RGR en consonancia con el artículo 41 LGT, consagra como presupuesto de la derivación, no la previa declaración de insolvencia o fallido del deudor principal, como en el caso del responsable subsidiario, acogible al «beneficio de excusión», sino, simplemente, que la deuda no se pague en período voluntario ni en vía de apremio. La Sentencia, no obstante, es anulatoria de las actuaciones administrativas por falta de notificación del acto administrativo de derivación.

La reforma del RGR en este punto no ha calado aún suficientemente en la doctrina ni en la jurisprudencia. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de septiembre de 1996 —*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1.413— encuentra aplicable el artículo 37.2 RGR pero le parece *contra natura* perseguir bienes ajenos al deudor sin haber agotado con éste la vía de

apremio, por lo que aplica la solución del viejo RGR y no la vigente. Alaba este criterio jurisprudencial el equipo de dirección de *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* en la presentación del número de la revista que contiene esta sentencia —*JTA* núm. 96/1997—. A nuestro juicio, no hay lugar a estas objeciones. La persecución de bienes afectos, derecho real, no exige *per natura* el agotamiento de la vía de apremio, como tampoco lo exige el perseguir bienes del responsable solidario. *Cfr.* artículos 130 LGT y 111 RGR. El legislador y el reglamentador son libres de instrumentar en este punto el procedimiento para la efectividad de las garantías, personales o reales, con mayor o menor protección de los derechos de la hacienda pública o de los derechos de los administrados. Podrá gustarnos más o menos una u otra solución, pero no puede reputarse *contra natura* ninguna de las que se barajan. En el mismo sentido y del mismo Tribunal que la última citada, la Sentencia de 7 de marzo de 1997 —*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 456—. Por su parte, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 22 de marzo, 13 de septiembre y 10 de diciembre de 1996 y de 11 de marzo de 1997 —*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 252, 1.099, 1.490 y 193, respectivamente— ni siquiera se percatan de la existencia del artículo 37.2 RGR vigente, en lamentable olvido, y fallan atendiendo al viejo RGR-1968, es decir, exigiendo el agotamiento de la vía de apremio para con el deudor principal antes de requerir el pago al poseedor de los bienes afectos, tal y como han venido declarando, en la vigencia del anterior texto reglamentario, las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1995 —*Aranzadi*, 998—, 14 de septiembre de 1996 —*Impuestos*, núm. 7/1997—, 14 de noviembre de 1996 —*Aranzadi*, 8.611— y 12 de marzo de 1997 —*Aranzadi*, 1.793—.

Es evidente que el poseedor de los bienes afectos al pago del tributo puede ser o no ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. Cualquiera que sea el poseedor de estos bienes afectos, su posición jurídica se caracteriza por ser titular de un deber de soportar la ejecución de la garantía, que sólo puede enervar mediante la realización de la prestación tributaria material, si es el sujeto pasivo de la misma; o de una prestación de dar una suma de dinero coincidente con

el importe de la prestación que es objeto de la obligación tributaria material garantizada, si se trata de un tercero distinto del sujeto pasivo de esta obligación principal garantizada <sup>43</sup>.

## **F) EL DERECHO DE RETENCIÓN DEL ARTÍCULO 75 LGT**

Establece el artículo 75 LGT: «La hacienda pública tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías que se presenten a despacho y exacción de los tributos que gravan su tráfico o circulación, por el respectivo importe del crédito liquidado, de no garantizarse de forma suficiente el pago del mismo».

El derecho de retención se contempla en este artículo como facultad que tiene la administración de retener las mercancías presentadas a despacho para liquidar los tributos que graven su tráfico. Tiene su correspondencia en el artículo 38 del RGR, que señala: «1. La hacienda pública tendrá derecho de retención frente a todos, sobre las mercancías que se presenten a despacho y liquidación de los tributos que graven su tráfico o circulación, por el respectivo importe de la deuda liquidada, de no garantizarse de forma suficiente el pago del mismo. 2. El referido derecho se ejercitará por los órganos a quienes se hayan presentado o entregado las mercancías a los fines señalados en el número anterior. Las administraciones de aduanas ejercerán este derecho de acuerdo con lo que se establece en las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas». En la actualidad, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de garantías de la deuda aduanera en el Reglamento (CEE) 4046/89, de 21 de diciembre, del Consejo, y artículos 189 y ss. del Reglamento (CEE) 2913/92, de 12 de octubre, que aprueba el Código Aduanero Comunitario.

La retención es aquella facultad concedida u otorgada por la Ley a un acreedor, permitiéndole continuar en la detentación de una cosa más allá del tiempo en que debió entregarla a su deudor. Rodríguez Bereijo <sup>44</sup>, señala que el derecho de retención constituye una forma de

---

<sup>43</sup> Vid. LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción...*, cit.

<sup>44</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Las garantías...*, cit. DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de derecho civil patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1972.

garantía, en cuanto que la continuación o la perpetuación de la detención de la cosa asegura económicamente al acreedor que su crédito le será pagado. Es, sin embargo, una garantía poco vigorosa, pues el acreedor sólo ostenta la facultad de continuar la detentación y rehusar la restitución. Carece, en cambio, de un poder de realización del valor de los bienes para resarcirse de su crédito con el producto obtenido.

Es un precepto de origen aduanero. El derecho de retención es uno de los medios más viejos de aseguramiento del crédito tributario aduanero conocidos en el derecho positivo. La mercancía queda retenida hasta que se pague el tributo. En ningún otro tributo, salvo los exigidos con ocasión del tráfico de mercancías por la aduana, se da la presentación de la mercancía, que constituye base de la posible retención. Por tanto, tiene aplicación sólo en el IVA e impuestos especiales, en tanto graven tráfico de mercancías por aduanas, y en los tributos aduaneros.

Es una garantía «endeble», de poco vigor, porque la hacienda pública puede retener las mercancías pero no ejecutarlas para cobrar el tributo. Además es subsidiaria, entrará en juego en defecto de otras garantías más eficaces, al señalar el precepto «de no garantizarse de forma suficiente el pago del mismo». A juicio de Herrero Madariaga <sup>45</sup>, el carácter subsidiario del derecho de retención no se explica solamente por la escasa eficacia de esta garantía, pues en tales casos la hacienda pública cuenta además con un derecho real de afección de bienes que le permitiría proceder respecto de las cosas retenidas. En su opinión, son razones derivadas de la necesidad de no entorpecer el tráfico jurídico las que motivan que el derecho de retención ceda ante otra garantía suficiente. Pérez de Ayala y González García <sup>46</sup>, lo califican como un derecho real de garantía. Asimismo Ferreiro Lapatza <sup>47</sup>, incluye el derecho de retención entre las garantías reales del crédito tributario.

---

<sup>45</sup> HERRERO MADARIAGA, J., «Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la LGT», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

<sup>46</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

<sup>47</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

Sin embargo, el derecho de retención no puede considerarse como un derecho real, sino que de acuerdo con una amplia doctrina civilista (CASTÁN, DÍEZ-PICAZO, PUIG BRUTAU) se trata de una facultad, un poder unido al derecho de crédito que constituye una *exceptio* que el acreedor puede alegar ante la pretensión de restitución del deudor. Por ello es oponible tanto al deudor tributario que demanda la restitución de la cosa, como frente a cualquier posible tercer adquirente, es decir *erga omnes*, según señala el artículo 75 al decir «frente a todos». Esta característica podría aproximarlo a los derechos reales, sin embargo la hacienda pública, titular del derecho de retención, puede retener la cosa, pero no puede recuperarla si ha pasado a manos de un tercero, no es eficaz frente a los demás acreedores en caso de concurso, embargo o quiebra, ni tampoco permite a su titular realizar el valor de los bienes o mercancías retenidos para cobrarse de dicho valor su crédito. El titular de los bienes retenidos sólo debe soportar la retención, mas no la enajenación ni la repercusión, por lo que su posición jurídica difiere de la que es propia del garante real. Esto separa profundamente el derecho de retención de los derechos reales de garantía <sup>48</sup>.

Por lo tanto, el derecho de retención sobre mercancías contemplado en este artículo no tiene naturaleza real y no es una garantía en el sentido estricto indicado en este trabajo, sino una de las facultades que, sin estar dirigidas inmediatamente a la satisfacción del interés de la hacienda, facilitan la práctica de un futuro embargo. Actúa como excepción a la demanda de restitución del obligado, pero si se pierde la posesión no autoriza a recuperarla, pues no atribuye la reipersecutoriedad <sup>49</sup>.

Por ello podemos afirmar que el acierto de este artículo reside en su convivencia con otras garantías reales a favor de la hacienda (privilegio general del artículo 71 LGT y derecho de afección de bienes del artículo 74 LGT), al complementar las mismas, ya que al permanecer los

---

<sup>48</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Comentario al artículo 75...*, cit.; LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción...*, cit.

<sup>49</sup> MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1998.

bienes en poder de la hacienda pública se imposibilitan acciones del sujeto pasivo que puedan dejar sin efectividad las citadas garantías.

### **G) LA GARANTÍA PARA EL CASO DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DEL ARTÍCULO 76 LGT**

Dispone el artículo 76 LGT: «Cuando se acuerde el fraccionamiento o aplazamiento en el pago de la deuda tributaria conforme autoriza el artículo 61 de esta Ley, el Estado, las provincias y los municipios podrán exigir que se constituya a su favor aval bancario, hipoteca o prenda sin desplazamiento u otra garantía suficiente».

Este artículo no establece directamente garantías especiales del crédito, sino que prevé la constitución voluntaria de garantías de derecho común en casos de aplazamiento o fraccionamiento<sup>50</sup>. Remite al artículo 61 de la LGT que establece en su apartado 4: «En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria, la administración tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo. Las deudas aplazadas deberán garantizarse, en los términos previstos en la normativa recaudatoria, excepto en los casos siguientes: a) Cuando las deudas sean inferiores a las cifras que fije el ministro de Economía y Hacienda en atención a la distinta naturaleza de las mismas. b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda, y la ejecución de su patrimonio afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la hacienda pública».

Es una potestad discrecional para la hacienda pública el conceder o no conceder aplazamientos y fraccionamientos de pago y en qué plazos y fracciones. Ahora bien, como toda potestad discrecional en un Estado de derecho, no es una potestad enteramente discrecional. Siempre cabe el control jurisdiccional de los elementos reglados del

---

<sup>50</sup> SIMÓN ACOSTA, E., *La hipoteca legal tácita...*, cit.

acto —competencia, causa y extensión de la potestad—, de la desviación de poder —adecuación a fin en el ejercicio de la potestad—, de los principios constitucionales —especialmente el de igualdad en estos casos— y de los principios generales del derecho. Por todo ello, el acto administrativo que conceda o deniegue el aplazamiento o fraccionamiento ha de ser un acto motivado <sup>51</sup>.

Si se concede el fraccionamiento o aplazamiento en el pago de la deuda se podrá exigir garantía para la hacienda pública mediante fianza o aval (artículo 61 LGT) salvo supuestos de dispensa (artículo 53 RGR). El aplazamiento lleva implícitas la validez y la eficacia del correspondiente acto administrativo y su consumación se somete a plazo. (Quiere esto decir que la petición de aplazamiento no obedece a dudas sobre la corrección de la liquidación, sino a personales situaciones de tesorería del obligado tributario que la administración estima discrecionalmente <sup>52</sup>. La dispensa de garantías se contempla en el artículo 53 del RGR que en su apartado 1 señala: «El órgano competente podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de las garantías exigibles cuando el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la hacienda pública». Sobre la dispensa de garantías *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1988 (*Impuestos*, t. I, 1989); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de junio de 1992 (*Carta Tributaria*, núm. 174, 1993); Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 1990 (*Impuestos*, t. II, 1990) y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de junio de 1992 (*Impuestos*, núm. 5, 1993).

---

<sup>51</sup> *Cfr.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de derecho administrativo*, I, Civitas, Madrid, 1995.

<sup>52</sup> *Vid.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Suspensión *versus* aplazamiento de los actos tributarios», *CREDF*: núm. 2, 1974; LAGO MONTERO, J.M., *La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Tecnos, Madrid, 1994.

Esta garantía establecida en el artículo 76 LGT es aplicable a cualquier tributo, y aparece también regulada en los artículos correspondientes del Reglamento General de Recaudación: artículos 39 y 48 a 58 del RGR. También el artículo 36.2 del R.G.R que establece: «En relación con otras deudas se podrá constituir voluntariamente, como garantía en favor de la hacienda pública, ya en los casos de aplazamiento y fraccionamiento, ya en los demás supuestos previstos en la normativa que resulte de aplicación, hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento de la posesión o cualquier otro derecho real de este tipo».

Modalidades del género de la fianza, el aval bancario solidario y la fianza personal y solidaria, constituyen supuestos de garantía personal del crédito tributario, que deben ofrecerse, como regla general, para obtener el aplazamiento o la suspensión del pago de las deudas tributarias. El aval bancario es una modalidad de la fianza mercantil, una forma de garantía personal del crédito tributario <sup>53</sup>. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de mayo de 1993 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 853) declara que el fiador se obliga solidariamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, solidaridad que ha de regirse conforme a lo dispuesto en el propio documento de fianza, que, en el caso concreto, afianzaba también al agente de aduanas-responsable subsidiario <sup>54</sup>.

El sujeto pasivo realiza una prestación de hacer consistente en la constitución de la garantía. Es una prestación distinta, pues, de la que es objeto de la obligación tributaria material. Es una prestación que la Ley exige al sujeto pasivo como requisito para obtener la suspensión o el aplazamiento del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Producido el incumplimiento de ésta, los bienes depositados, consignados, pignorados o hipotecados están afectos al pago de

---

<sup>53</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Las garantías...*, cit.; LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción...*, cit.

<sup>54</sup> Cfr. la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de octubre de 1992 (*Impuestos*, 1993, t. I, 573 y 574) sobre la ejecución de deuda aplazada garantizada mediante aval bancario. No basta el compromiso de prestar aval si después no se presenta éste en plazo (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988, en *Aranzadi*, 3930).

la misma, cualquiera que sea su procedencia. Éste, el poseedor de los bienes afectos al pago del tributo, puede ser o no el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. Cualquiera que sea el poseedor de estos bienes afectos, su posición jurídica se caracteriza por ser titular de un deber de soportar la ejecución de la garantía, que sólo puede enervar mediante la realización de la prestación tributaria material, si es el sujeto pasivo de la misma, o de una prestación de dar una suma de dinero coincidente con el importe de la prestación que es objeto de la obligación tributaria material garantizada, si se trata de un tercero distinto del sujeto pasivo de esta obligación principal garantizada <sup>55</sup>. Así, el artículo 111 del RGR en sus apartados 2 y 3 establece: «2. Si la garantía consiste en aval, fianza y otra garantía personal, se requerirá al garante el ingreso de la deuda, hasta el límite del importe garantizado que deberá realizar en el plazo establecido en el artículo 108 de este Reglamento. De no realizarlo, se procederá contra sus bienes, en virtud del mismo título ejecutivo existente contra el deudor principal, por el procedimiento administrativo de apremio. 3. Si la garantía consiste en hipoteca, prenda y otra de carácter real constituida por o sobre bienes o derechos del deudor, susceptibles de enajenación forzosa, se procederá a la enajenación de bienes embargados de naturaleza igual o similar».

En los supuestos en los que interviene un tercero (avalista) las relaciones jurídicas que se establecen atraviesan dos fases. En un primer momento, el deudor principal de la obligación, que ha obtenido el aplazamiento de su cumplimiento, realiza una prestación de hacer: el ofrecimiento de la garantía, que vincula a un tercero (avalista) al cumplimiento futuro de su prestación. En un segundo momento, cuando el deudor principal incumpla su obligación, el avalista debe realizar una prestación de dar *ex lege*, consistente en la entrega de una suma de dinero de importe idéntico a aquel que era objeto de la obligación principal garantizada e incumplida. La garantía, que se constituye *ex contractu*, se ejecuta, sin embargo, en cumplimiento de una obligación

---

<sup>55</sup> LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción...*, cit.

legal. El avalista, que asume su posición voluntariamente, debe, sin embargo, satisfacer la prestación de dar que es objeto de la garantía por imperativo legal.

El procedimiento a seguir para constituir la garantía en estos casos de petición de aplazamiento o fraccionamiento pasa por dos fases, una primera de ofrecimiento de la garantía acompañando a la solicitud inicial, y una segunda de constitución de garantía en el plazo de 30 días desde la resolución favorable al aplazamiento. La garantía habrá de cubrir el importe de la deuda tributaria más los intereses de demora y un 25% de la suma de ambas cantidades, debiendo exceder en 6 meses el plazo concedido si se tratara de un aval.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de febrero de 1987 —CI.S.S.-Com. núm. 45/1987— señala que si una vez concedido el aplazamiento no se formaliza la garantía dentro de plazo, queda sin efecto el acuerdo de concesión y si ha vencido el período voluntario sin haberse realizado el ingreso no cabe oponerse a la vía de apremio, aunque se alegue y acredite el pago del principal en un momento posterior, ya que si el pago no lo es por la totalidad se considera a cuenta, todo ello sin perjuicio de que la administración descuenta por vía de compensación las cantidades satisfechas. Si se trata de aplazamientos y fraccionamientos solicitados en la vía de apremio, la propia unidad de recaudación continuará el procedimiento ejecutivo. Y la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1989 apunta que aunque no se formalice la garantía, si se realizan los pagos fraccionados en los plazos concedidos por la administración, no es procedente el apremio de las cantidades ya ingresadas, sino que la administración debe requerir al solicitante para que formalice la garantía, advirtiéndole de las consecuencias de su incumplimiento <sup>56</sup>.

© Índice General

© Índice ARS 23

---

<sup>56</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones...*, cit.